



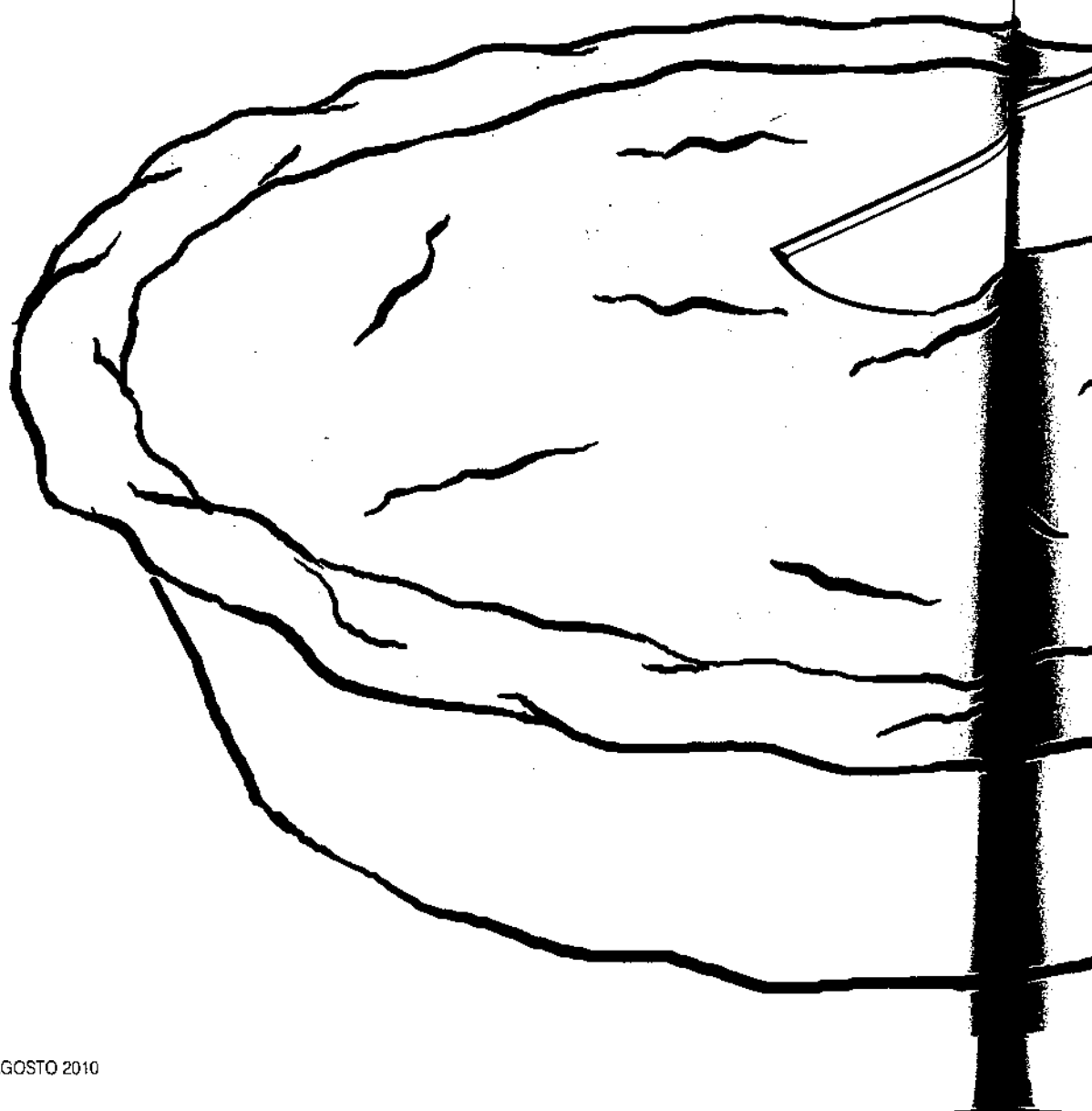
O MUNDO PARA O PRÓXIMO PRESIDENTE

(Última da série de seis)

Considerações



Luís Eduardo Schoueri
Professor titular de
Direito Tributário
da Faculdade
de Direito da
Universidade
de São Paulo,
professor da
Universidade
Presbiteriana
Mackenzie e
vice-presidente
da Associação
Comercial
de São Paulo.



sistema tributário



Resumo

A necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro é praticamente um consenso, mas não se pode dizer o mesmo com relação ao conteúdo de tal reforma. Muitas emendas à Constituição foram elaboradas com tal finalidade, mas ainda permanecem problemas estruturais no sistema tributário, dificultando a competitividade do País no cenário econômico internacional.

No presente estudo, são apontadas diversas medidas simples, que independem de uma reforma constitucional, e que poderiam contribuir muito para o aprimoramento da tributação no Brasil. Nesse sentido, são apresentadas aqui sugestões de propostas referentes à tributação sobre o consumo, à redução das obrigações acessórias, à definição de responsabilidade, ao PIS e à Cofins, à guerra fiscal, aos investimentos brasileiros no exterior e aos preços de transferência.

Introdução

A discussão acerca dos rumos do sistema tributário brasileiro costuma centrar-se na questão da carga tributária, muitas vezes comparada com a de outros países, quando se põe em relevo o alto custo da máquina estatal brasileira e sua ineficiência. O tema é de todo pertinente e merece, sem dúvida atenção da sociedade. O fato, porém, é que desde o último quarto do século passado o País experimentou um agigantamento do Estado, primeiramente comprometido com ideais desenvolvimentistas e, após 1988, com a opção pelo Estado Social de Direito, que abriu espaço para políticas redistributivas de renda que, conquanto não tenham iniciado no governo Lula, sem dúvida tiveram neste um papel de destaque.

Mesmo que se admitisse que das eleições do final do ano viesse a ser eleito governo com metas diversas, não é possível contemplar, mesmo a médio prazo, que os comprometimentos da receita pública venham a ser drasticamente reduzidos. Qualquer estudo sobre o sistema tributário deve, portanto, partir de um cenário no qual o Estado necessita de recursos vultosos. Realisticamente, a atual carga tributária não deve ser reduzida nos próximos anos. Se parar de crescer, já será um ganho.

Esta realidade não impede que se discutam alternativas para o sistema tributário. Este estudo propõe-se a rever a evolução desse sistema, identificando medidas possíveis para seu aprimoramento, no plano infraconstitucional. Com este objetivo, o texto a seguir foi organizado em quatro seções. A Seção 1 discute a função alocativa da norma tributária e a seção seguinte a reforma tributária e seus objetivos. A Seção 3 volta-se para o que pode ser feito em termos de medidas infraconstitucionais e a seção seguinte resume a conclusão do texto.

1. A função alocativa da norma tributária

Afastados os temas concernentes à arrecadação, resta ver que a norma tributária, ao lado de sua função arrecadadora, apresenta papel alocativo, estabilizador e simplificador⁽¹⁾.

Acentuar a função alocativa da norma tributária é rejeitar o mito do tributo neutro. Há muito foi superado o mito da neutralidade da tributação⁽²⁾; na medida em que já não se admite a tributação indistinta ("per capita"), qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes verem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador. O tributo, noutras palavras, será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos.

O Estado intervencionista afasta-se da neutralidade axiológica que caracterizara a intervenção na fase liberal, veiculando valores, permeável a conteúdos socioeconômicos⁽³⁾. Nesse sentido, o Estado preconizado pelo constituinte de 1988 não é neutro. O texto constitucional revela um legislador inconformado com a ordem social e econômica que encontrara, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, o qual, ao mesmo tempo, se dotaria de ferramentas hábeis a concretizar a ordem desejada.

Arquivo/AE



Em novembro de 1988, Ulysses Guimarães, presidente da Assembleia Nacional Constituinte, exibiu a nova Constituição.

No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o Constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja concretização, por medidas legais, passa a ser de interesse público.

Em termos gerais, esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no artigo 3º, entre os "objetivos fundamentais da República", o da garantia do "desenvolvimento nacional", o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma "sociedade livre, justa e solidária", onde se erradicarão "a pobreza e a marginalização" e se reduzirão "as desigualdades sociais e regionais", promovendo, enfim, "o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

O artigo 170 indica uma finalidade para a ordem econômica: "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social". Este objetivo maior, entretanto, não se há de fazer a qualquer custo, já que deverá alicerçar-se "na valorização do trabalho e na livre iniciativa". Eis um elemento relevante para a compreensão do papel da tributação.

Afinal, conforme o que se venha a entender por "existência digna", enquanto finalidade, será diversa a forma como poderá ser alcançada. Mesmo o tributo poderia ser um instrumento relevante, enquanto ferramenta para a redistribuição de riqueza.

zas. Poder-se-ia, mesmo, adotar um discurso de ponderação entre meios e fins para justificar a tributação como forma de gerar uma igualdade, no sentido da Floresta de Sherwood: tirar de quem tem, dando a quem não tem.

Esta ideia se desfaz, entretanto, quando se retoma o texto constitucional e se vê que o constituinte não limitou a ideia de dignidade da pessoa humana ao mero aspecto financeiro: valorizando o trabalho e a livre iniciativa, o texto do artigo 170 não deixou dúvidas sobre o que se há de entender, no ordenamento jurídico brasileiro, por "existência digna". Não tem "existência digna" aquele que vive de favor. Ao contrário, a dignidade é o resultado de uma atuação (trabalho e livre iniciativa) socialmente valorizada.

Trata-se de modelo que supera a visão que preponderou no início do século 20, na qual o Estado do bem-estar social de-

permitindo que aquela construa, por meios próprios (conquanto sob a supervisão do último), a sociedade justa, objetivo prestigiado pelo artigo 3º do texto constitucional ⁽⁶⁾.

O tributo exerce, no presente, como sempre o fez, o papel de "preço da liberdade", mas se esta se compreende com novas cores, também a ideia da tributação exige nova postura. Afinal, nem sempre a arrecadação justificará a tributação. O "bom tributo" não é mais aquele que melhor arrecada, se o enxugamento de recursos da sociedade pode impedi-la de exercer seu papel na construção da liberdade coletiva.

Sintomáticos, neste sentido, os movimentos da sociedade contrários ao aumento da tributação. Seja o episódio do levante cívico contrário à aprovação da Medida Provisória 232, seja a mais recente rejeição à prorrogação da CPMF, tem-se em comum a afirmação, sustentada por lideranças empresariais e re-



Ato público no Vale do Anhangabaú, centro de São Paulo, reuniu manifestantes contra a cobrança da CPMF.

veria ser o provedor do bem comum. O final do século 20 revelou uma estrutura estatal de proporções gigantescas a qual, justamente em virtude de seu tamanho, já não mais era hábil para atingir seu desiderato. O Estado, no lugar de utilizar os recursos captados de modo a assegurar o bem comum, passa a valer-se deles para sua própria manutenção.

Tem-se, assim, como síntese um texto constitucional que não se finca nem no liberalismo do século 19, nem no modelo interventor próprio de boa parte do século 20. O resultado é que "em nossa mentalidade vigora um 'sincretismo' bem à brasileira: encontramos liberais intervencionistas e intervencionistas liberais com mais frequência do que puros liberais ou puros intervencionistas" ⁽⁴⁾.

A sociedade do século 21 ⁽⁵⁾ mantém a busca de uma liberdade coletiva, já que não se pode considerar uma sociedade livre quando elevada parcela de seus integrantes não tem condições de dela gozar. Entretanto, a busca da liberdade não mais é papel confiado exclusivamente ao Estado. Dada a incapacidade deste, passa a sociedade a clamar por seu afastamento,

percutida pela imprensa, de que o aumento da carga tributária implicaria prejuízo aos empregos oferecidos pelo setor privado. Por trás de tal discurso, tem-se a ideia de que recursos mantidos nas mãos da iniciativa privada geram "empregos produtivos", enquanto os mesmos valores, quando transferidos às mãos públicas, implicam indesejado desperdício.

De igual modo, o efeito confiscatório ⁽⁷⁾ do tributo (artigo 150, IV da Constituição Federal) ganha nova perspectiva, de índole econômica, sendo adequada a expressão germânica "imposto sufocante" (Erdrosselungssteuer) quando a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador ⁽⁸⁾. Esse conceito corresponde ao que a jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: este surge quando se vê anulada, em geral, a possibilidade de obtenção de um "lucro razoável" num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária ⁽⁹⁾. Impõe-se, pois, que o tributo seja limitado, já que se prestigia a atividade empresarial como caminho para a construção da "sociedade livre, justa e solidária" a que se refere a dicção do artigo 3º da Constituição Federal.

É desse modo que a Ordem Econômica há de ser pautada na "valorização do trabalho humano e na livre iniciativa". Ademais, o mesmo artigo 170 cuida de arrolar critérios ("princípios") para a ordem econômica: esta haverá de ser guiada pela busca da soberania econômica, pela proteção à propriedade privada, nos contornos de sua função social, num ambiente de livre concorrência com a defesa do consumidor e do meio ambiente, sempre tendo em vista a busca da redução de desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Cada um desses princípios, vale lembrar, será influenciado pelos demais, em interessante dinâmica de ponderação, gravitando em torno da finalidade comum acima acentuada: a dignidade humana, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa.

A partir daí, decorre a ideia de que a norma tributária, por induzir comportamentos dos agentes econômicos, deve ter em conta seus efeitos. Não tem mais lugar, pois, a análise tributária que se limite a considerar o "bom" ou "mau" efeito arrecadatório. Meritória não será a tributação exclusivamente por seus excelentes reflexos nas burras governamentais.

Destarte, não há que se tolerar que os objetivos de arrecadação e indução econômica sejam postos em contraposição, numa situação de "ou um, ou outro". Ao contrário, do confronto entre ambas é que surgirá o equilíbrio esperado da norma tributária. Cai bem a propósito, no caso, o raciocínio próprio da ponderação, quando se impõe que valores igualmente prestigiados pelo ordenamento jurídico sejam contrapostos de modo a se construir a norma jurídica: qual corpo movido por forças com vetores e intensidades diversos, a tributação dar-se-á atendendo, de maneira ótima, ambos os objetivos.

2. A reforma tributária e seus objetivos

É voz corrente a necessidade de uma reforma tributária. A ela se referem políticos de todas as matizes. Concretamente, o que se verifica é que são dados passos tímidos, muito aquém daquilo que se esperaria de um sistema tributário moderno.



Como o regime de 1964 via no governo federal o principal responsável pelo desenvolvimento do País, uma política tributária uniforme parecia estar em conformidade com essa finalidade. Na foto à esquerda, o general Humberto de Alencar Castelo Branco (com a mão ao peito), primeiro presidente do regime militar (1964 a 1967).

Na foto à direita, Castelo Branco ao lado do marechal Arthur da Costa e Silva (de binóculo), que assumiu a Presidência da República entre 1967 e 1969.

2.1. A construção do sistema tributário brasileiro

A Constituição de 1946 foi uma síntese do seu próprio momento político, não só no Brasil, mas no mundo ocidental inteiro. Por ter sido elaborada depois de uma ditadura e significando o retorno à normalidade institucional, a Constituição de 1946 foi encarada como uma conquista, o que, consequentemente, reduziu a quantidade de poder (político, econômico social) do governo federal.

Este arranjo político explica o sistema tributário que então se desenhou, com natureza centrípeta (vários tributos atribuídos a Estados e Municípios) e liberal (com um conjunto de imunidades tributárias).

Não se pode dizer que a tributação tenha sido uma questão decisiva na Constituição de 1946. Havia poucos artigos sobre o assunto em seu texto. Seu maior foco foi a discriminação da competência tributária, bem como as redistribuições de receitas tributárias entre União, Estados e Municípios.

A Constituição de 1946 criou três sistemas de tributação separados e praticamente desligados: um para a União, outro para os Estados e um terceiro para os Municípios. Seu artigo 5º, no entanto, trouxe uma ferramenta concebida para a coordenação dos sistemas tributários, que seria uma lei federal que traía normas gerais em matéria de legislação tributária, a ser aplicadas por todos os poderes tributários. Com base nisso, Ru-



bens Gomes de Sousa, professor da Universidade de São Paulo, elaborou um projeto para um Código Tributário, em nível nacional, que, entretanto, não chegou a ser votado pelo Congresso durante o regime da Constituição de 1946, uma vez que tal Código Tributário representava um risco para a autonomia dos Estados e Municípios.

Quanto aos Municípios, a Constituição de 1946 deu-lhes uma quantidade de autonomia que eles nunca tiveram antes, tanto no sentido fiscal quanto no sentido político ⁽¹⁰⁾.

Críticas razoáveis podem ser introduzidas no sistema fiscal da Constituição de 1946. Os impostos foram distribuídos entre as subdivisões federais com base em razões históricas e considerando algumas distinções jurídicas. Impostos economicamente foram cometidos a diferentes poderes tributários, com base em peculiaridades jurídicas. Em resumo, os impostos não foram concebidos e distribuídos com base em preocupações lógicas ou econômicas.

No entanto, a principal crítica que se pode fazer ao texto de 1946, que o condenou à extinção depois de apenas vinte anos, é que, em vez de ser um projeto que olhasse para o futuro, ele virou-se para o passado ⁽¹¹⁾. O incentivo à poupança e à capitalização, a necessidade de planejamento econômico e muitas outras carências sociais e políticas da época exigiam um sistema mais centralizado e unificado do que o concebido pela Constituição.

Com o movimento militar de 1964, o País viveu uma mudança de paradigma, já que o novo regime acreditava que o desenvolvimento poderia ser alcançado por meio de uma forte intervenção do Estado.

Refletindo a crença do governo federal em seu papel central no desenvolvimento do País, logo entrou em vigor a Emenda Constitucional 18/1965, pela qual o sistema tributário foi todo revisto. Devido às peculiaridades desse período, foi possível alcançar um sistema fiscal que se acreditava ser racional, com tributos come-

tidos à União, Estados e Municípios, segundo uma lógica econômica. Embora isto possa ser visto como uma garantia para os governos locais, um breve exame do rol dos tributos já aponta que foi concedida à União a maior parte das competências tributárias, seguida dos Estados.

A reforma tributária de 1965 foi aprovada logo após a assunção do poder pelos militares. Foi este o cenário da já referida Emenda 18 à Constituição de 1946, que correspondeu a uma alteração substancial no regime tributário anterior. Este, essencialmente, repetia a política tributária já existente na Constituição de 1891.

Alterando a lógica do sistema antigo, a Emenda 18 projetou uma nova discriminação de competência fiscal entre os entes federais, preocupando-se em desenhar uma discriminação de competências fundada em critérios econômicos.

Como já foi mencionado, desde 1946 havia um dispositivo constitucional prevendo um Código Tributário a ser aprovado pela União. Tal Código não chegou a ser votado no regime de 1946, por seu caráter centralizador, incompatível com o regime descentralizado então vigente.

Como o regime de 1964 via no Governo Federal o principal responsável pelo desenvolvimento do País, uma política tributária uniforme parecia estar em conformidade com essa finalidade.

O Professor Rubens Gomes de Sousa, que tinha elaborado um projeto para um Código Tributário Nacional, foi chamado para ser relator da Comissão Especial de Reforma Tributária. Segundo suas palavras, a premissa principal da mudança a ser feita era conceber um sistema tributário integrado, do ponto de vista econômico e jurídico, em substituição ao histórico, essencialmente histórico, até então existente.

A reforma fiscal 1965 introduziu no Brasil o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, ICM, um pioneiro imposto não cumulativo sobre vendas. Isso é suficiente para mostrar quão audacioso o projeto foi concebido. Deve-se considerar que por essa altura, os impostos de valor acrescentado eram muito raros. No entanto, devido ao fato de que o seu antecessor fora o Imposto sobre Vendas e Consignações, na jurisdição dos Estados, a Reforma Tributária de 1965 decidiu manter o novo imposto não-cumulativo de vendas dentro da mesma jurisdição, enquanto os serviços eram tributados pelos municípios.

Deve-se dizer que manter a tributação das vendas na competência dos Estados foi provavelmente o maior erro da reforma. Considerando o ambiente político da época, esta teria sido

uma grande oportunidade de ter em escala nacional imposto de vendas não-cumulativo de caráter abrangente.

Como o ICM foi mantido na competência estadual, fazia-se necessário criar medidas para o referido imposto funcionar em uma forma não-cumulativa. Isto implicaria que os impostos pagos a um Estado deveriam ser reconhecidos por outros Estados para fins de compensação de tais impostos contra o devido ao primeiro.

Posteriormente, o Decreto 34, no regime constitucional de 1967, e a Emenda 1 de 1969 previram a obrigatoriedade de celebração de convênios entre Estados que pertencem à mesma região geoeconômica, a fim de adotar a mesma alíquota do ICM, bem como para estabelecer políticas comuns relacionadas com a isenção do imposto. Apesar desta proibição, isenções eram dadas de forma unilateral por muitos Estados, mesmo sendo tolerada.

A Emenda 18/1965, em síntese, buscou conceber um sistema tributário nacional, no sentido de que tributos federais, estaduais e municipais teriam alguma coerência. Isso exigiu uma revisão completa tributos já existentes: não só a discriminação de competências foi revista, mas todo o Sistema Tributário Nacional foi redesenhado.

Considerando a preocupação com uma classificação econômica, como dito, os impostos foram nomeados por seu respectivo fundamento econômico, com a finalidade de eliminar a multiplicidade e a cumulatividade dos tributos que oneravam a produção e indústria.

Não obstante, a tentativa de eliminar a dupla carga sobre o mesmo substrato econômico foi em vão, uma vez que qualquer que seja a aparência que um tributo possa assumir, sua essência será sempre sobre uma incidência econômica sobre a renda auferida, poupada ou consumida. Na Emenda 18, pode-se observar a incidência cumulativa, se observa que, embora houvesse um imposto federal sobre produtos industrializados (IPI), os Estados foram agraciados com o ICM: em caso de venda de produtos industriais, os impostos eram devidos simultaneamente. Além disso, enquanto as vendas de mercadorias estavam dentro da competência estadual, os Municípios podiam tributar os serviços. Assim, os serviços prestados à indústria eram tributados pelos Municípios e o imposto não seria considerado pela União como crédito contra o IPI ou pelos Estados, para abater o ICM.

A ideia principal da Emenda 18 foi trazer uma análise racional, que considerasse a natureza do imposto e sua relação com cada subdivisão federal e suas respectivas atribuições constitucionais. A competência tributária foi repartida entre os Municípios, Estados e União e, idealmente, deve prevalecer a centralização dos impostos nacionais na competência da União e impostos locais seriam devidos localmente. O ICM foi a maior exceção a essa finalidade, cujas consequências são sofridas até hoje. Apesar do grande número de impostos federais, as receitas não seriam concentradas em mãos da União, uma vez que os mecanismos de repartição foram muito flexíveis e a União figurou como a principal perdredora em termos de competência tributária.

Osinal mais evidente da centralização foi a promulgação do Código Tributário, pouco depois da Emenda 18, segundo o qual não apenas as regras gerais sobre legislação tributária, mas também fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de todos os impostos (Federal, Estado e os Municípios) foram definidos. O Código Tributário Nacional é datado de 1966 e ainda está em vigor. Como já foi explicado, o Código foi elaborado durante a Constituição de 1946, mas não foi aprovado, devido ao seu caráter centralizador ⁽¹²⁾.

Os primórdios do Código podem ser encontrados já na convocação de uma Comissão Especial, efetuada pelo Ministro da Fazenda, em agosto de 1953. O professor Rubens Gomes de Sousa já tinha preparado um projeto que, naturalmente, seria a base para esse trabalho. Não é de estranhar que o professor Sousa tenha participado da Comissão. A Comissão reuniu-se setenta vezes em um período de oito meses de trabalho. Como

foi anos antes da Emenda 18, um dos principais problemas enfrentados pela Comissão foi a busca de um fundamento constitucional para o código que poderia dar-lhe um caráter obrigatório. A Constituição de 1946 previra a competência da União para legislar sobre normas gerais de finanças públicas e essa foi a base constitucional então encontrada para o Código que então se projetava.

Em vez de olhar para um conceito de "norma geral", a Comissão adotou como seu método de trabalho do processo de uma análise individual de cada situação concreta, a fim de verificar a possibilidade da sua regulamentação por uma norma que fosse aplicável aos três níveis de governo ⁽¹³⁾.

A Comissão de Reforma sempre procurou observar a legislação fiscal em vigor, a fim de combinar seu trabalho com "sentimento tributário" do País, bem como para fazer o mínimo impacto possível. O Código seria uma lei ordinária e, como tal, poderia ser modificado por qualquer outra lei ordinária. Então, visando à preservação de sua integridade, a Comissão trabalhou de forma a refletir o máximo possível com as disposições do direito tributário então vigentes ⁽¹⁴⁾.

Inseriram-se no Código a definição dos institutos jurídicos tributários e dos principais aspectos impostos federais, estaduais e municipais. Considerou-se que, apesar da impropriedade da inclusão de conceitos doutrinários no texto da lei, a fixação de determinados conceitos básicos seria essencial para garantir a eficácia do Código.

Como já foi dito, o projeto não foi aprovado pelo Congresso. Apesar de concluído em 1954, não havia condições políticas para uma tal centralização. Isso só aconteceria após a reforma de 1965.

Visando a dar uma aparência legal aos atos arbitrários tomados desde 1964, o governo militar elaborou uma nova Constituição em 1967. Apesar de ter sido votada pelo Congresso Nacional (que foi convertido em Assembleia Nacional Constituinte, quando a Constituição foi elaborada por juristas encarrega-

6 A reforma fiscal de 1965 introduziu no Brasil o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, ICM, um pioneiro imposto não cumulativo sobre vendas. Isso é suficiente para mostrar quão audacioso o projeto foi concebido.

dos pelo regime), muitas das propostas legislativas foram ignoradas pelo governo e, além disso, em 1967, a maioria dos membros da oposição havia sido banida do Congresso.

Visando a dar continuidade às reformas do sistema tributário feitas em 1965, os militares incorporaram as disposições da Emenda 18 à Constituição de 1967. O sistema tributário na Constituição de 1967 refletia, quase integralmente, o que fora definido pela Emenda 18/1965. A discriminação de competências foi mantida, bem como a centralização da competência — que era do interesse do próprio governo militar.

A única diferença é que, embora a Emenda 18 pretendesse ter criado um sistema de competências exaustivo, a Constituição de 1967 reconheceu que os novos impostos poderiam ser criados pela União, criando a competência residual.

A Constituição de 1967, em seu texto original, durou apenas dois anos. Em 1969, a junta militar no comando do governo elaborou um projeto de Emenda à Constituição, a Emenda 1/1969. Desta vez, não havia mais o Congresso para votar ou discutir o assunto, visto que o Senado e a Câmara dos Deputados haviam sido fechados, juntamente com o banimento de muitos direitos civis.

Devido às alterações que procedeu, a Emenda 1/1969 é considerada por muitos como uma Constituição nova e importante, sendo sua peculiaridade, o mecanismo pelo qual ele foi elaborado. A atribuição do Poder Executivo foi ampliada, sendo a duração do mandato presidencial prorrogado e as eleições para governador do Estado se fizeram indireta, juntamente com a extinção das imunidades dadas aos legisladores como privilégio de sua posição.

No que diz respeito ao sistema fiscal, aconteceu exatamente o mesmo que com a Constituição de 1967. Interessados em preservar as reformas adotadas em 1965 e acreditando em sua eficácia e adequação ao seu projeto político para a nação, o governo manteve quase todas as disposições da Emenda 18 à Constituição de 1946. Nenhuma alteração substancial foi feita.

Na década de 1980, os efeitos da reforma tributária, que teve lugar em 1965 e foi seguida pelos textos posteriores já podiam ser visto. Foi como foi dito, o primeiro sistema tributário verdadeiramente nacional, integrado nos três níveis de governo e

Jorge Araozjo/Folha Imagem



Tancredo Neves, no Congresso Nacional, após ser proclamado Presidente da República pelo Colégio Eleitoral em 1985.

tendo nascido de uma reforma racional, que permitiu ao governo a sua utilização como instrumento para a implementação dos planos econômicos e políticos. Além disso, aumentou a receita fiscal para a União. Por outro lado, a centralização mencionada de impostos de competência da União deixou Estados e Municípios sem recursos para enfrentar suas próprias despesas, fato que foi agravado pela falha no sistema de partilha causado pelo atraso da União em dar a outras subdivisões sua parte no bolo arrecadado.

Concebido para o seu próprio tempo e contexto, o sistema fiscal de 1965 foi sofrendo muitas críticas na década de 1980. O sistema desenhado décadas antes, apesar de ter a sua importância e pioneirismo reconhecidos, não mais re-

fletia o desenvolvimento social e econômico brasileiro.

A política econômica do governo militar mostrava sinais indubitáveis de esgotamento, e, com isso, a repressão política foi se enfraquecendo. As eleições diretas para Governador do Estado voltaram em 1982, assim como se autorizaram novos partidos de oposição. Emergia uma profunda crise econômica, com uma inflação galopante e taxas de desemprego elevadas, com o que Governadores de oposição foram eleitos nos principais Estados, iniciando-se uma pressão popular pela democratização.

Visando a aumentar a receita e melhorar o sistema tributário, o governo elaborou emendas à Constituição 23 de 1984 e 27 de 1985, lidando com a questão centralização das receitas, as quotas dos Estados e Municípios, além de dar aos Estados a competência sobre o imposto sobre veículos. No entanto, a fase de desenvolvimento do Brasil e do clima político e social da época estavam pedindo uma melhora mais profunda no sistema tributário.

Apesar da pressão popular e da campanha feita para as eleições presidenciais diretas, a eleição permaneceu indireta, feita por um colégio eleitoral composto pelos congressistas. No entanto, o destino do regime militar já estava selado. Assim, na eleição presidencial de 1985, o candidato da oposição, Tancredo Neves, venceu sem surpresa. Este seria o primeiro civil a ocupar a presidência desde o golpe militar de 1964. O presidente Tancredo Neves morreu e seu vice-presidente, José Sarney foi nomeado. Coube ao presidente Sarney, por conseguinte, tomar as medidas que dariam um ponto final à ditadura militar e insti-

tucionalizar a democracia. Entre outras medidas, ele convocou, em 1985 por meio da promulgação da Emenda 26, uma Assembleia Constituinte para redigir uma nova Constituição para o País. Havia a sensação de que a Constituição em vigor fora elaborada de forma autoritária e não poderia ser compatibilizada com o regime democrático. Enquanto a Assembleia estava trabalhando, a crise econômica foi ficando mais profunda e a inflação aumentava dia a dia, fato que foi seguido pelo desaparecimento dos investidores internacionais.

2.2. O sistema tributário de 1988

A Assembleia Constituinte, instalada em fevereiro de 1987, não tinha dúvidas sobre a adequação e a importância da reforma fiscal de 1965 seu tempo, mas também ficou clara para ela a necessidade da sua adaptação a fim de ser coerente com as necessidades da realidade atual e suas expectativas.

Assim, a Constituição de 1988 é muito diferente das anteriores, mas não é isenta de críticas. Costuma-se dizer que não reflete um projeto político uniforme, além de possuir diversas contradições em termos de princípios e normas. Ademais, a presença de apenas alguns juristas na Assembleia se reflete na falta de um sentido técnico em seu texto. A Constituição diz-se estar longe do jurídico e muito próximo da política, o que torna a prolixa e extensa na abordagem de vários assuntos. A comparação com o texto alemão de Weimar é inevitável.

No que diz respeito aos tributos, a Constituição de 1988 dedicou-lhes o primeiro capítulo inteiro do seu quinto título. Diante das alterações feitas no sistema tributário, a Constituição não pode ser considerada uma reforma ao projeto elaborado pela Emenda 18/1965. Houve um acerto estrutural no sistema, com a melhoria na configuração de alguns impostos e respectivas bases de cálculo.

A Constituição de 1988 tentou enfrentar a questão da centralização fiscal. Não obstante, a competência tributária manteve-se centralizada nas mãos da União, mesmo com a supressão de cinco de seus impostos. A competência residual da União foi mantida.

Impostos foram criados e outros foram redesenhados pela Constituição de 1988. O Imposto sobre grandes fortunas, por exemplo, mostra que a Constituição não se preocupou com o aspecto econômico na definição do imposto. A própria expressão "grandes fortunas" evidencia a falta de uma concepção orientada economicamente. O ICM foi substituído pelo ICMS, incluindo-se nele a seletividade.

Uma questão relevante no sistema fiscal de 1988 é o papel das contribuições sociais: estes tributos, destinados a financiar a seguridade social no Brasil, não estão dentro do capítulo relativo ao sistema tributário. De um ponto de vista prático, entretanto, podem ser considerados impostos sobre os lucros e receitas das empresas, salários e outras bases. Essas contribuições, no entanto, não estão sujeitas a partição com Estados e Municípios: uma vez que a seguridade social é uma questão federal, a União pode prever, recolher e guardar esses fundos. Como resultado, desde 1988, o número e a importância das contribuições sociais têm aumentado significativamente, enquanto os impostos normais (sujeitos a partição) se mantiveram estáveis.



2.3. As reformas do sistema tributário desde 1988

Assim que entrou em vigor o sistema tributário de 1988, começaram suas críticas. Logo se viu que ele era complexo e, por ter quase dois terços dos seus impostos indiretos, injustos para com o contribuinte. A configuração do ICMS, principal imposto de competência dos Estados, permitiu o recrudescimento da "guerra fiscal" entre os Estados. Como a descentralização fiscal foi o espírito dos debates relacionados com o sistema fiscal durante a Assembleia Constituinte, a guerra fiscal tornou-se uma questão relevante nas discussões de reforma tributária pós-1988, uma vez que vários Estados decidiram atrair investimentos através de benefícios no ICMS, em vez de adotar políticas de longo prazo.

Como um sinal da complexidade do sistema fiscal brasileiro, o Brasil foi classificado pelo Banco Mundial e pela Price Waterhouse Coopers, como o país onde as empresas gastam mais tempo para cumprir suas obrigações fiscais. O sistema tributário do Brasil não é neutro, e há uma multiplicidade indesejável dos impostos sobre bens e serviços. É o reflexo da discriminação de competências tributárias: União tem o IPI, PIS e COFINS; os Estados, o ICMS e os municípios, o ISS. Estes impostos sobre o consumo são cumulativos entre si e, portanto, não geram cré-



Prefeitos participam da Marcha de Mobilização Nacional de Defesa dos Municípios, em 2003, contra a reforma tributária (esq.). Acima, André Spinola (Sebrae) e Marcel Solimeo (dir.), economista da Associação Comercial de São Paulo.

ditos recíprocos. Esta questão da cumulatividade dificilmente pode ser resolvida no sistema tributário brasileiro, devido, como dito, à necessidade da distribuição de competência tributária entre os três níveis de governo. Além da cumulatividade dos impostos de consumo, o sistema tributário brasileiro enfrenta o problema da sua elevada carga fiscal, que corre lado a lado com os gastos ineficientes do governo.

Já em 1995, o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso apresentou a PEC 175, que tentou lidar com a questão dos impostos de consumo, bem como pretendia cessar a guerra fiscal. A extinção do imposto da União sobre produtos industrializados foi sugerida, que seria incorporado pelo ICMS, no IVA estadual. Por sua vez, o IVA teria sua alíquota determinada de maneira uniforme pela legislação federal. Depois de ter sido discutida há anos no Congresso, foi retirada em 2003 por iniciativa do governo.

Em 2003, houve a Emenda 42 à Constituição, que introduziu alterações no sistema tributário. Foi estendida a anterioridade nonagesimal à generalidade dos tributos.

No entanto, a Emenda 42 não enfrentou a guerra fiscal dos Estados. O tema da cumulatividade dos impostos sobre consumo também foi deixado para uma reforma posterior. A dis-

cussão que gira em torno destas questões é muito delicada, uma vez que toca à repartição de competências entre os níveis de governo em que se materializa a federação brasileira. A este respeito, uma reforma tributária ideal deve apaziguar os conflitos de interesse vertical entre União, Estados e Municípios, bem como o conflito horizontal de interesse entre as subdivisões no mesmo nível de governo. A reforma tributária não vai reduzir a carga fiscal, mas deve procurar reduzir a complexidade do sistema, a multiplicidade de impostos sobre bens e serviços (consumo), e também os custos de cumprimento.

2.4. Os recentes debates sobre a reforma tributária

As mudanças no sistema tributário não ousaram tocar no ponto mais delicado, fruto do trabalho de 1965: a tributação do consumo em âmbito estadual.

Em 2008, o governo elaborou a PEC 233. De acordo com o próprio governo, a reforma tributária proposta visava ao fim da guerra fiscal, juntamente com a simplificação do sistema e redução equitativa da carga fiscal. Ele também tentava melhorar a política de desenvolvimento regional, bem como a qualidade das relações federativas entre as subdivisões.



Na proposta do Senador Dornelles, a maior parte dos impostos da União seria reunida em um Imposto sobre o Valor Acrescentado, regido por lei federal, apesar de que seria cobrado pelos Estados e sua receita seria partilhada entre os Estados e União.

Além da guerra fiscal, por meio da qual os Estados procuram reduzir a alíquota de ICMS para trazer investimentos para seu território, há a questão das exportações. A Constituição prevê o reembolso dos impostos pagos em etapas anteriores da produção, ou seja, os impostos pagos na aquisição de matérias-primas, por exemplo, são reembolsados ao exportador de produtos acabados. Se a matéria-prima é adquirida de outro Estado, o imposto terá sido pago ao Estado produtor. Não é surpreendente que os Estados consumidores não queiram reembolsar os créditos acumulados pelos exportadores, uma vez que esses impostos nunca foram coletados por eles, mas sim os Estados onde a matéria-prima foi originalmente produzida.

Além disso, o fato de que, no caso da produção inter-estatais, parte do imposto é devida ao Estado de produção, os Estados consumidores tendem a preferir que seus contribuintes importem produtos do exterior, em vez de comprar de outros Estados. Assim, no caso de importação o Estado consumidor não tem de partilhar os seus impostos com qualquer outro Estado.

Preocupada com todas essas repercussões negativas, a PEC 233 apresenta um novo perfil para o ICMS. Em vez de ser regulamentado por 27 leis diferentes do Estado, o novo imposto seria regido por uma única lei federal, não obstante a sua imposição e receitas permanecessem na jurisdição dos Estados. As alíquotas do ICMS seriam nacionalmente uniformes, o que traria, supostamente, a guerra fiscal ao fim. Isenções ou benefícios seriam decididos pelo Conselho Nacional de Política Fiscal.

Apesar das mudanças que foram propostas para o ICMS, o IPI e o ISS continuariam da mesma forma como são hoje.

A manutenção do imposto da União sobre os bens industrializados e do imposto municipal sobre serviços pode ser considerada uma fragilidade da reforma tributária prevista pela PEC 233. Também é enfraquecida pelo fato de que uma parte considerável da reforma não será feita na Constituição, mas vai ser deixada nas mãos do legislador ordinário. Os

conceitos vagos e indeterminados também são perniciosos para o contribuinte, uma vez que causam incerteza e insegurança. A reforma a ser apoiada deve realizar uma verdadeira simplificação do sistema.

Além da PEC 233, apoiada pelo governo e que ainda está pendente no Congresso Nacional, há uma outra proposta de reforma tributária, na forma de um relatório preliminar, de autoria do senador Francisco Dornelles, vice-repórter da Comissão Temporária de Reforma Tributária. Dornelles, como ex-ministro da Economia e ex-presidente da Receita Federal do Brasil, tem bastante experiência para que se leve a sério sua tentativa de reformar o sistema tributário.

A Constituição, no projeto Dornelles, deverá conter uma nova distribuição da competência tributária entre as subdivisões federais, bem como a partição de novas receitas entre elas.

Na proposta do senador Dornelles, a maior parte dos impostos da União seria reunida em um Imposto sobre o Valor Acrescentado, regido por lei federal, apesar de que seria cobrado pelos Estados e sua receita seria partilhada entre os Estados e União.

O ICMS estadual seria extinto e substituído pelo referido imposto federal. Segundo o senador, este novo regime eliminaria a guerra fiscal, bem como que favoreceria as exportações e os investimentos na produção. No entanto, a extinção do ICMS é apontada como o principal obstáculo político enfrentado pela proposta do senador Dornelles, uma vez que reduz substancialmente a competência tributária dos Estados.

2.5. A reforma tributária: uma visão crítica

Conhecidos os debates acerca da reforma tributária e suas principais propostas, o que se nota é que por trás de um consenso acerca da necessidade de uma reforma (não há quemouse oponer-se a uma reforma), encontra-se um dissenso quanto a seu conteúdo.



Em 1988, a nação brasileira fez a opção por um Estado Democrático Social, o que implica um agigantamento de gastos. Some-se a isso a decisão por um Estado federal, com 27 estados.

De um lado, é notório o conflito entre as esferas pública e particular: enquanto esta espera da reforma uma redução em sua carga tributária, os crescentes gastos estatais revelam que não há qualquer movimento que possa indicar, mesmo que no médio prazo, menor tributação.

Dentro da esfera pública tampouco se encontra algum tipo de consenso, já que todos os entes estatais apenas aceitam discutir uma reforma se ficar assegurado que não terão qualquer redução em sua arrecadação atual. Ora, é óbvio que se houver uma mudança, sem que haja redução, i.e., se cada agente ingressa na negociação colocando seu atual nível de receitas como piso para a negociação, o resultado, fatalmente, será um aumento da carga tributária total.

Apenas essas circunstâncias são suficientes para que veja que a esperada reforma tributária não tem condições de prosperar. Afinal, se o Estado depende de suas receitas tributárias, não há como cogitar de sua redução, sem que antes se discuta o tamanho do Estado. Em 1988, a nação brasileira fez a opção por um Estado Democrático Social, o que implica um agigantamento de gastos. Some-se a isso a decisão por um Estado federal, com 27 Estados e 5.565 Municípios e logo se torna evidente que uma reforma tributária que possa levar a uma redu-

ção de tributos exige que antes a nação discuta o Estado que deseja ter. Importa que os brasileiros estejam dispostos a questionar se o País, de proporções continentais, deve adotar soluções idênticas em todas as suas regiões. Afinal, se uma federação implica custos, por outro lado pode ser um excelente meio para permitir que se tomem decisões segundo as realidades locais. O que não faz sentido é assumir-se o custo de uma federação e manter-se uma aspiração de tratamento idêntico a situações díspares. Se o País continuar confiando à União a tarefa de homogeneizar realidades diferentes, então cabe questionar para que serve a federação.

Mesmo a divisão da federação em três esferas acaba por incluir na mesma categoria verdadeiras metrópoles, de um lado e, de outro, municípios que mal passam de distritos. Não é a toa que enquanto para alguns municípios, o ISS é importante fonte de receita, outros municípios sequer possuem estrutura para cobrar o imposto. Para estes, não faria diferença se o imposto fosse cobrado pelos Estados-Membros, desde que se lhes assegurasse uma participação na arrecadação os impostos estaduais.

Também importa enfrentar o tema da qualidade dos tributos: o sistema tributário brasileiro atual é altamente regressivo,



já que baseado em tributos sobre o consumo. Não se defende a progressividade dos impostos, mas tampouco se pode aceitar a sejam eles regressivos. O tributo sobre consumo tende a ser regressivo, já que atinge mais fortemente aqueles que têm pequena capacidade de poupança.

3. Medidas infraconstitucionais: o que pode ser feito

As dificuldades acima expostas são suficientes para tornar improvável uma reforma tributária. As propostas de emenda constitucional não chegam a enfrentar os problemas mais relevantes e aquelas que se aproximam logo são taxadas de inviáveis.

Esta constatação é suficiente para tornar premente a identificação de medidas que, se não suficientes para atingir o ideal, podem pontualmente levar a um aprimoramento do sistema tributário. Têm elas em comum a característica de dependerem de uma reforma constitucional, tornando-se, portanto, de adoção relativamente simples para um governo em início de mandato, com maioria parlamentar.

3.1. Melhora da tributação do consumo

Tanto para o IPI (obrigatoriamente) quanto para o ICMS (opcionalmente) é prevista a adoção do princípio da seletividade: esses impostos devem (ou podem) ter alíquotas variadas, conforme a essencialidade do produto.

Basta uma mera leitura da Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados para se constatar (i) a alta complexidade e (ii) a falta de transparência com relação aos critérios adotados.

A complexidade surge pelas múltiplas posições e subposições, cada qual com sua alíquota; abre-se espaço para enormes divergências com relação às classificações, não sendo raro que produtos concorrentes tenham tributação diversa decorrente de divergência nas classificações.

A falta de transparência dá-se porque as alíquotas do IPI se fixam por ato do Poder Executivo, sem qualquer intervenção do Congresso Nacional. Desaparecido o processo político, abre-se espaço para os grupos de interesse, em discussões a portas fechadas. A jurisprudência jamais cobrou alguma motivação, por parte do Chefe do Poder Executivo, com relação às alíquotas adotadas. Basta dar o exemplo que até há pouco, o papel higiênico era tributado a 12%, enquanto o creme "rinse" tinha alíquota de 6%; mais grave, encontravam-se pedras preciosas lapidadas com alíquota zero.

Ambos os problemas poderiam ser facilmente resolvidos se a tributação pelo IPI se tornasse a exceção, não a regra: em nome da seletividade, selecionar-se-iam (com o perdão da redundância) os produtos a serem tributados. Ou seja: via de regra, o imposto teria alíquota zero; apenas seriam tributados alguns produtos – estes sim menos essenciais. Segundo dados da Receita Federal do Brasil⁽¹⁵⁾, dos US\$ 19.798 milhões arrecadados com o IPI em 2002, fumo, bebidas e automóveis responderam

por US\$ 6.382 milhões; este é um indicativo suficiente para que o IPI passe a cumprir a função de um excise tax, incidindo apenas sobre aqueles três produtos.

No que concerne ao ICMS, a situação é igualmente gritante, já que a possibilidade de adoção de alíquotas diversas não se baseia na essencialidade do produto para o contribuinte, mas para o ente arrecadador: basta citar a alíquota de 25% que cada consumidor encontra em suas contas de energia elétrica.

Não deixa de merecer nota que combustíveis, telecomunicações e energia elétrica são, exatamente, os setores que, até 1988, eram tributados pelos "impostos únicos" da União e que passaram a ser alvo do ICMS. São setores altamente organizados e de fácil arrecadação. Ao que se vê, a seletividade pregada pelo constituinte foi substituída pela conveniência arrecadatória.

Outro elemento relevante acerca do ICMS é a questão do crédito financeiro, que admitirá, sem restrições, o aproveitamento do imposto incidente sobre ativo permanente. Trata-se de aspecto que já era relevante quando da edição da Lei Complementar 87/1991 e que até o momento vem sendo adiado pelos Estados. Veja-se que não se faz reforma constitucional para correção de tal distorção.

Problema que igualmente se resolveria por mera lei complementar é o do efeito cumulativo no meio da cadeia produtiva: quando se concede uma isenção mas se veda o crédito do montante pago em etapas anteriores, perde-se o imposto anterior e novas incidências não podem considerar o montante já pago. O resultado é uma tributação excessiva e a isenção, pensada como favor, torna-se pesado ônus contra o contribuinte.

Ainda, deve ser revisto o sistema de substituição tributária: criado como regime excepcional, vem se tornando regra, de modo que o ICMS, de imposto que deveria incidir sobre toda a cadeia de consumo, acaba se tornando mero imposto sobre a produção, à semelhança do IPI. O efeito é que se tem um mesmo montante cobrado, independentemente do preço final ao consumidor. Se o imposto é sobre o consumo, sobressai o efeito regressivo da substituição tributária, já que quanto maior o preço pago pelo consumidor, menor será o percentual do imposto sobre tal preço. Ou seja: inverte-se o princípio da capacidade contributiva, já que há menor carga tributária sobre aqueles de maior poder relativo. Melhor seria se retornasse ao sistema original, com poucos tributos sujeitos ao regime de substituição tributária.

3.2. Redução das "obrigações acessórias"

Fruto indireto da informatização do conhecimento, boa parte das atividades da fiscalização foram transferidas para incumbências dos contribuintes, que se vêem ao redor do cumprimento de "agendas tributárias". De instrumento essencial para o controle da atividade do contribuinte, as "obrigações acessórias" tornaram-se hoje encargo equivalente ao próprio tributo. As pesadas multas por seu descumprimento assustam os contribuintes, que se vêem forçados a contratar consultorias especializadas, apenas para dar tais informações ao fisco.

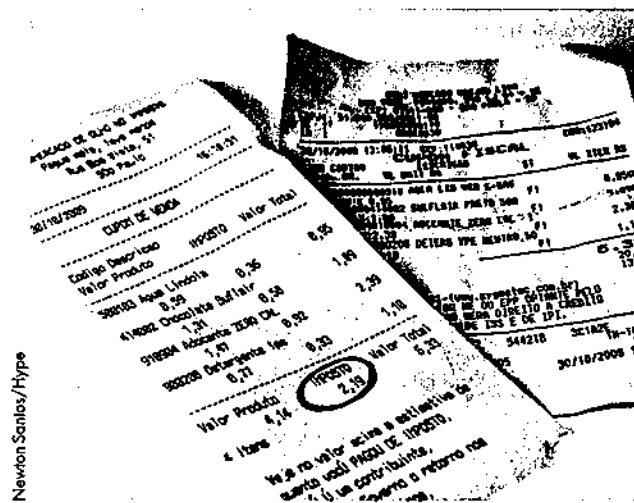
A cumulação de tais informações tem, por certo, a seu favor, a possibilidade de maior controle, por meio do cruzamento de informações. Por outro lado, seu excesso exige que se questione acerca de sua necessidade, principalmente tendo em vista que, afinal, em caso de suspeita, poderiam as autoridades - afim - solicitar as informações necessárias.

Por trás de tal exigência esconde-se um problema de fundo, que há de ser enfrentado: o da falta de confiança. O relacionamento entre fisco e contribuinte é baseado em desconfiança mútua, implicando o apelo a formalidades, para regozijo dos burocratas. Embora se possa crer que haja resultados positivos em termos de arrecadação - algo que não se comprova - afastam-se investimentos produtivos, contribuindo para o atraso da nação.

3.3. Definição de responsabilidade

O Código Tributário Nacional é bastante restritivo com relação ao tema da responsabilidade; a jurisprudência também vem reafirmando que é necessária a existência de culpa para que se possa tornar o administrador ou o sócio responsáveis pelos débitos da empresa; a mera insolvência da empresa não é razão suficiente para que se possa cobrar daqueles o valor devido pela última. Não obstante, as autoridades fazendárias continuam a inserir seus nomes entre os devedores, inclusive promovendo execuções fiscais fadadas ao insucesso mas suficientes para gerar altos custos para os envolvidos.

Os abusos muitas vezes se abrigam sob a alegação de que não há clareza quanto à responsabilidade: diante do risco de verem prescritos créditos tributários, preferem as autoridades inserir no procedimento fiscal e nas execuções todos os nomes que possam de qualquer modo ser contemplados, deixando para o Judiciário a tarefa de excluir os inocentes. Inverte-se, com isso, a presunção de inocência, tão cara aos ordenamentos jurídicos civilizados.



Newton Santos/Hype

A ACSP defende a proposta de que a nota fiscal informe ao consumidor o quanto de imposto ele paga por cada produto.

Não é necessária qualquer reforma tributária nem ao menos alteração na lei para que se modifique tal quadro: basta uma ordem dos superiores hierárquicos a seus subordinados (mera instrução Normativa), disciplinando com clareza quem deve ser incluído no procedimento administrativo e nas execuções fiscais. O tema já foi suficientemente explorado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais justificativa para que não se tome tal medida.

3.4. PIS/Cofins

É hora de reconhecer que a inserção da não cumulatividade na legislação das contribuições PIS/Cofins foi um desastre. Aclamada pelo empresariado, logo se viu alvo de uma série de exceções e privilégios, de modo que já não há um mínimo de sistematização possível em suas regras. Formou-se um emaranhado, no qual uma mesma empresa pode ter parte de suas atividades sujeitas ao regime cumulativo e outras no não-cumulativo, sem contar com as situações de isenção ou de incidência monofásica.

Tamanho diversidade de regimes abre, de um lado, insegurança para o contribuinte e, de outro, evidente espaço para o planejamento tributário. A capacidade contributiva, corolário da igualdade, não se vê atendida, não servindo de alento sequer a praticidade e simplicidade. Ou seja: abre-se mão de um direito básico em matéria tributária sem que, para tanto, se tenha pelo menos a compensação de maior eficiência na arrecadação.

Cabe decidir se as contribuições devem ser sobre o consumo ou sobre a renda das empresas; feita tal decisão e caso sejam sobre o consumo, importa decidir se serão cumulativas ou não; dando-se preferência pela primeira hipótese, devem ser simples o suficiente para justificar suas distorções; sendo não cumulativas, a complexidade que surgirá há de ser compensada pela igualdade de tratamento, afastando, daí, privilégios odiosos.

3.5. Guerra fiscal

A adoção do regime de destino é apontada como solução para a guerra fiscal. Havendo consenso para tanto, não se explica que se espere uma reforma constitucional para sua adoção. A Constituição Federal reserva ao Senado Federal a incumbência de definir as alíquotas do ICMS em operações interestaduais (artigo 155, §2º, IV). Assim, basta o Senado fixar uma alíquota baixíssima para tais operações (apenas suficiente para remunerar a fiscalização), e o regime de destino estará implementado, sem qualquer reforma.

A medida teria ainda o efeito de dar um fim no drama dos exportadores, que vêm suas matérias primas tributadas nos

Estados de origem e não conseguem recuperar o valor do imposto perante seus Estados, quando das exportações.

3.6. Investimentos brasileiros no exterior

Por meio do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, o País passou a tributar os lucros auferidos por empresas brasileiras por meio de suas subsidiárias, controladas ou coligadas, no exterior. É a tributação em bases mundiais.

Independentemente do mérito de tal tributação, é criticável o fato de que a tributação brasileira se dá mesmo nos casos em que não ocorre qualquer distribuição dos lucros; portanto, a empresa brasileira paga o imposto no País mesmo que não tenha direito a qualquer centavo, porque os lucros não foram distribuídos. Ainda que ocorra a capitalização dos lucros na empresa no exterior (e, portanto esteja afastada sua distribuição), a tributação automática no Brasil ocorre.

Tal regime de transparência fiscal apenas encontra paralelo na

Nova Zelândia. No restante do mundo, excetuados os casos de abusos (paraísos fiscais, por exemplo), lucros só se tributam se distribuídos (em muitos países europeus, não se tributam lucros auferidos no exterior). Esta circunstância é suficiente para demonstrar como a legislação brasileira pouco contribui para a competitividade das empresas brasileiras com atuação no exterior: são elas as únicas que pagam o imposto em seu Estado de origem, mesmo competindo no exterior com outras empresas que não têm tal ônus.

A constitucionalidade de tal tributação é discutível e está sendo examinada pelo Supremo Tribunal Federal. Independentemente do resultado de tal julgamento, é hora de se revogar tal aberração jurídica, adotando-se, no País, o padrão seguido pelos países onde se situam as empresas que concorrem com as brasileiras, dando às últimas o mínimo de condições de concorrência.

3.7. Preços de transferência

A Lei 9.430/1996, ao introduzir no País normas de preços de transferência, adotou um padrão que diverge daquele seguido por outros países. Este posicionamento brasileiro vem trazendo enormes dificuldades ao setor privado, já que da divergência de legislações de preços de transferência resulta a impossibilidade de se fixar um preço aceitável tanto para o país exportador quanto ao importador. Quanto mais a legislação brasileira se aproximar das práticas comuns internacionais, tanto mais fácil se torna a inserção do País no comércio exterior.

Conquanto as peculiaridades do Brasil, enquanto país em desenvolvimento, expliquem não se possam simplesmente

Moacyr Lopes Jr./Folha Imagem



Diversas medidas independem de emendas constitucionais para o aprimoramento da tributação.

copiar as práticas internacionais, não é aceitável, tampouco, que o País desconsidere o que se faz noutras praias. Lá e cá, o princípio *arm's length* há de ser o denominador comum.

Especialmente, não parece aceitável que por conta da (necessária) adoção de margens predeterminadas de lucros, o legislador brasileiro imponha que uma empresa que se disponha a industrializar um produto no País tenha um lucro de 150% sobre seus custos. Tal margem, irreal, acaba por afastar investimentos produtivos no País. Mais sensato é o empresário que importa produtos acabados já que, nesse caso, a margem que se exigirá é substancialmente menor. O efeito desastroso de tal medida é notório.

Curiosamente, a referida margem de lucro é fruto de uma interpretação canhestra da Lei 9.430/1996, por meio da Instrução Normativa 243/2002. Antes dela, a Instrução Normativa 32/2001 interpretara a mesma lei, de modo muito mais razoável, incentivando a produção local. Dado que se trata de mera interpretação administrativa, é urgente a revogação da referida Instrução Normativa 243/2002, retomando-se a interpretação primeiramente adotada.

4. Conclusão

O sistema tributário contribui decisivamente para o progresso do País. Afastada a neutralidade da tributação, a qualidade do sistema tributário deve ser examinada criticamente, já que muito do atraso ou desenvolvimento de uma nação se explica por tal fator.

Ao longo da história, constata-se a busca do aprimoramento do sistema tributário brasileiro. A expressão "reforma tributária" ganhou, no País, um apelo político, tornando-se sinônima de emendas constitucionais. Muitas emendas se fizeram com tal mote, mas ainda permanecem problemas estruturais no sistema tributário, dificultando a competitividade do País.

Este estudo aponta diversas medidas que independem de emendas constitucionais as quais, posto que simples, poderiam contribuir muito para o aprimoramento da tributação no País. É urgente que se desfaça o mito da reforma constitucional e que se tomem medidas que contribuam para o efetivo progresso do País. ■

Notas

⁽¹⁾ Cf. Roberto Quiroga Mosquera, "Tributação e Política Fiscal", in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. II Congresso Nacional de Estudos Tributários*, São Paulo, Noeses, 2005, pp. 557-579 (576-578).

⁽²⁾ Sobre a utopia da neutralidade (*Neutralitätsutopie*), cf. Konrad Littmann, "Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip", in HALLER, Heinz; KULLMER, L.; SHOUPI, Carl S.; TIMM, Herbert (orgs.), *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 113-134 (128). Cf. tb. Fernando Aurelio Zilveti, "Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional", in *Direito Tributário Atual*, v. 19, 2005, pp. 24-40 (25-30).

⁽³⁾ Cf. Luís S. Cabral de Moncada, *Direito Econômico*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra, 2000, pp. 27-28.

⁽⁴⁾ Cf. Roberto Catalano Ferraz, "Intervenção do Estado na Economia por Meio da Tributação - a Necessária Motivação dos Textos Legais", in *Revista Direito Tributário Atual*, v. 20, 2006, pp. 238-252 (240).

⁽⁵⁾ Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri, "Tributação e Liberdade", in PIREZ, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (orgs.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, Rio de Janeiro, Renovar, 2006, pp. 431-471 (463 e ss.).

⁽⁶⁾ Em tal sentido, é próprio da sociedade do século XXI o movimento que fortalece as privatizações, conferindo ao Estado o papel de regulador. Daí a proliferação das agências reguladoras que passam a supervisionar áreas outrora ocupadas pela intervenção direta do Estado. Também marca este início do século XXI a multiplicação de organizações não governamentais (ONGs), igualmente meio de construção, pela sociedade, da

liberdade coletiva. Ao Estado, resta o dever de não impor barreiras a seu desenvolvimento, o que se reflete, na órbita tributária, na garantia constitucional da imunidade a impostos e contribuições sociais.

⁽⁷⁾ Cf. Fernando Aurelio Zilveti e Mônica Pereira Coelho, "Ensaio sobre o Princípio do Não-Confisco", in *Revista Direito Tributário Atual*, v. 20, 2006, pp. 45-57.

⁽⁸⁾ Cf. Erik Gawel, "Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern", in *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, fevereiro de 2001, pp. 26-41 (29).

⁽⁹⁾ Cf. Peter Bückli, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1975, p. 108.

⁽¹⁰⁾ Cf. Alcides Jorge Costa, "História da Tributação no Brasil", in FERRAZ, Roberto (coord.), *Princípios e limites da tributação*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 78-79.

⁽¹¹⁾ Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo, José Bushatsky, 1972, p. 103.

⁽¹²⁾ Cf. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, 1954, p. 4.

⁽¹³⁾ Cf. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, op. cit. (nota 12), p. 8.

⁽¹⁴⁾ Em seu trabalho, Comissão Especial do Código considerou não apenas a legislação tributária interna, mas também foi inspirada na experiência internacional em matéria de codificação. A maior influência foi da *Reichsabgabenordnung* alemã de 1919, o seu texto original. Também foram considerados pela Comissão o Código Tributário Mexicano de 1938 e Código Tributário de 1948, da Província de Buenos Aires.

⁽¹⁵⁾ Cf. <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>>. Acesso em junho de 2010. ■