

Ernesto dos Santos Chaves da Rocha
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

A REFORMA TRIBUTÁRIA



Edições Governo do Amazonas



Ernesto dos Santos Chaves da Rocha

Nasceu em 1º de outubro de 1954 em Boca do Acre, Amazonas. Filho do emigrante sergipano José Chaves da Rocha e da amazonense Maria Judith dos Santos Rocha.

Graduado em Economia e Direito pela Universidade do Amazonas e pós-graduado no Curso de Especialização em Projetos Industriais Universidade de Viçosa-MG e Auditoria pelo ISAE-FGV-AM. Pós graduando em Direito Tributário pelo CIESA-AM.

Foi Superintendente e Assessor Econômico da Federação das Indústrias do Estado do Amazonas. Em 1989 prestou concurso público para a SEFAZ-AM, tendo assumido o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais. Em 1991, exerceu a função de Coordenador da Fiscalização e atualmente é Subcoordenador de Tributação e representante do Amazonas na COTEPE- Comissão Técnica Permanente do ICMS do Ministério da Fazenda. Desde 1989 ministra cursos de atualização em legislação tributária e incentivos fiscais na área estadual.

Obras publicadas:

- **Importação do Estado do Amazonas e seus efeitos no nível de emprego - Manaus: FIEAM/DAMPI/CNI.**
- **Potencialidades Econômicas do Guaraná Manaus: FIEAM/DAMPI/CNI.**
- **Diagnóstico da Indústria Moveleira da Amazônia Ocidental - Manaus: FIEAM/DAMPI/CNI.**
- **Diagnóstico da Indústria Madeireira do Amazonas Manaus : FIEAM/DAMPI/CNI.**
- **Diagnóstico da Indústria Têxtil da Amazônia - Manaus: FIEAM / DAMPI/CNI.**
- **Diagnóstico da Indústria de Bebidas da Amazônia Manaus :**



Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Nasceu em 7 de março de 1975 em Manaus, Amazonas. Filho de Carlos Alberto de Moraes Ramos e Nilce Byron Ramos.

Graduou-se em Direito em 1995 pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), da Fundação Edson Queiroz, no Ceará.

Procurador do Estado do Amazonas desde 1996, nessa condição exerce a função de Representante Fiscal junto à Segunda Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda.

Especialista (pós-graduado) em Direito Tributário e em Direito Civil pela Universidade do Amazonas (UA).

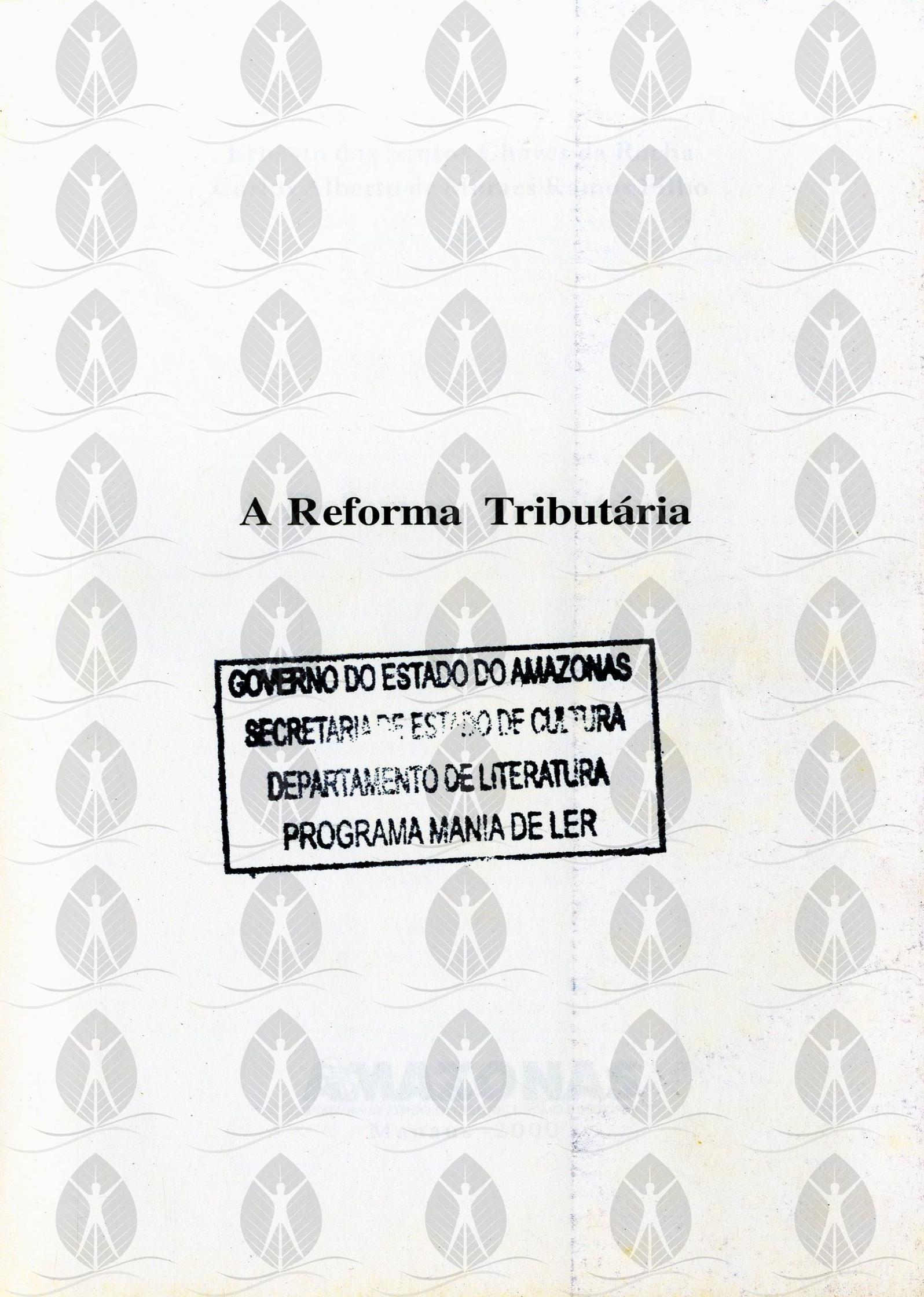
É professor de Direito Financeiro e Direito Tributário na Faculdade de Direito do Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas (CIESA). É, ainda, Professor de Direito Tributário da Escola Superior da Magistratura do Amazonas (ESMAM).

Publicou, anteriormente o livro **ICMS: Anotações à Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.**

Tem participado como conferencista de diversos congressos e seminários de Direito Tributário, sendo autor de vários trabalhos e artigos jurídicos, quase todos versando matéria tributária, publicados em várias revistas especializadas, merecendo destaque os seguintes:

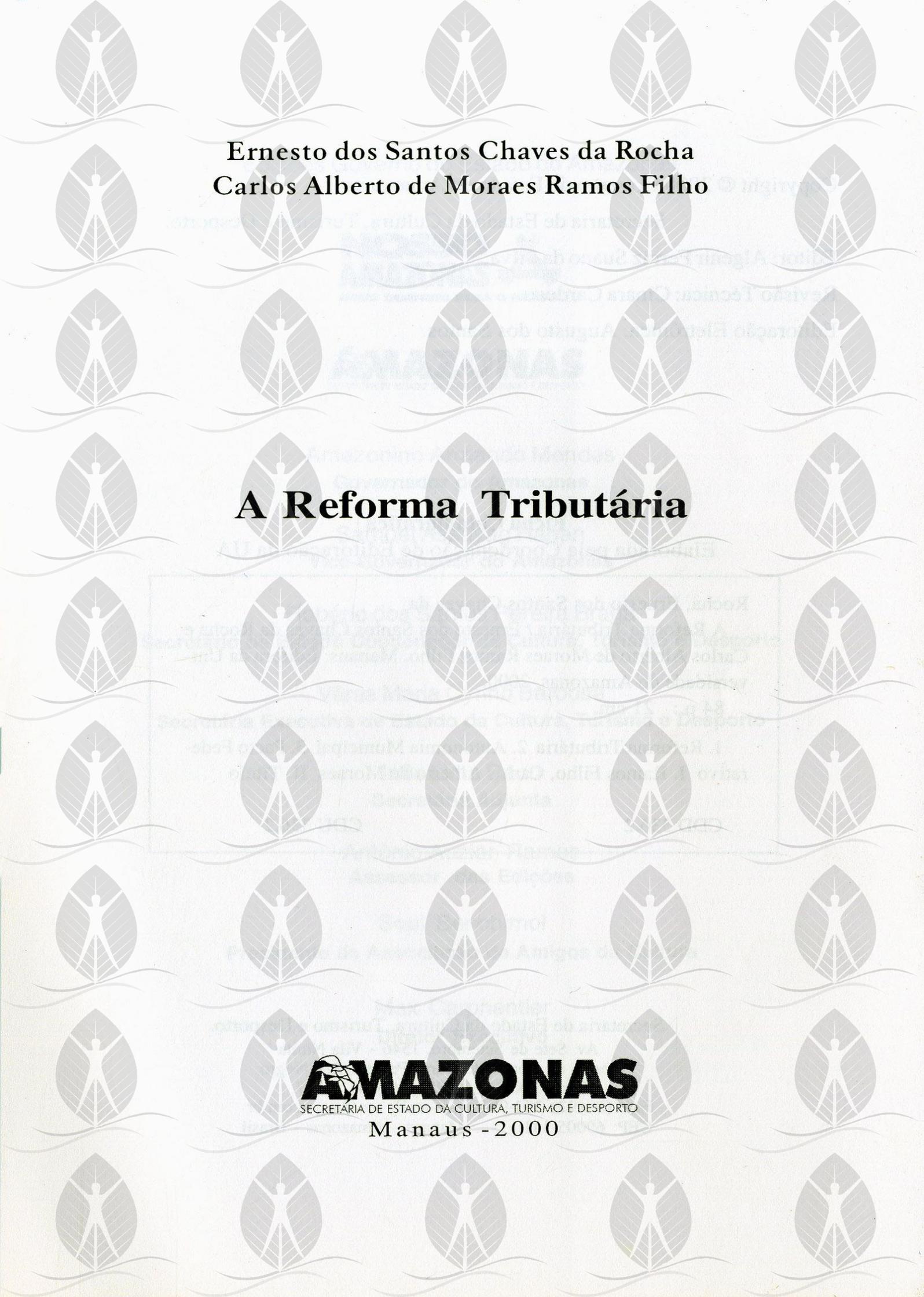
- **"Da ação monitória contra a fazenda pública" - in Revista da Procuradoria Geral do Estado do Amazonas, n.ºs. 18/19, 1995/1996.**
- **"A natureza jurídica das imunidades tributárias", in Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n.º 27, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abril-**





A Reforma Tributária

**GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS
SECRETARIA DE ESTADO DE CULTURA
DEPARTAMENTO DE LITERATURA
PROGRAMA MANIA DE LER**



Ernesto dos Santos Chaves da Rocha
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

A Reforma Tributária

AMAZONAS

SECRETARIA DE ESTADO DA CULTURA, TURISMO E ESPORTO

Manaus - 2000

Copyright © 2000 Governo do Estado do Amazonas

Secretaria de Estado da Cultura, Turismo e Desporto.

Editor: Algenir Ferraz Suano da Silva.

Revisão Técnica: Cinara Cardoso.

Editoração Eletrônica: Augusto dos Santos.

Ficha Catalográfica

Elaborada pela Coordenação de Editoração da UA

Rocha, Ernesto dos Santos Chaves da
A Reforma Tributária / Ernesto dos Santos Chaves da Rocha e
Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. Manaus: Editora da Uni-
versidade do Amazonas, 2000.

84 p.: 21 cm.

1. Reforma Tributária 2. Autonomia Municipal 3. Pacto Fede-
rativo I. Ramos Filho, Carlos Alberto de Moraes II. Título

CDD 336.2

CDU 336.2

Secretaria de Estado da Cultura, Turismo e Desporto.

Av. Sete de Setembro, 1546 - Vila Ninita

Anexo ao Centro Cultural Palácio Rio Negro

Tel.: (0xx92) 633-2850 / 3041 /1357

Fax: (0xx92) 233-9973 - E-mail: sec@argo.com.br

CEP 69005-141 - Manaus - Amazonas - Brasil



Edições Governo do Estado do Amazonas

**NOSSO
AMAZONAS** 
NOVO CAMINHO PARA O BRASIL

AMAZONAS
SECRETARIA DE ESTADO DA CULTURA, TURISMO E DESPORTO

Amazonino Armando Mendes
Governador do Amazonas

Samuel Assayag Hanan
Vice-Governador do Amazonas

Robério dos Santos Pereira Braga
Secretário de Estado Coodenador da Cultura, Turismo e Desporto

Vânia Maria Cyrino Barbosa
Secretária Executiva de Estado da Cultura, Turismo e Desporto

Inês Lima Daou
Secretária Adjunta

Antônio Auzier Ramos
Assessor das Edições

Saul Benchimol
Presidente da Associação de Amigos da Cultura

Max Carpentier
Diretor Executivo

Sumário

Apresentação - Robério Braga..... V

Parte I

Eqüidade e Fidelidade ao Pacto Federativo: Pressupostos Democráticos de uma Reforma Tributária de Ernesto dos Santos Chaves da Rocha..... 1

Introdução..... 5

Capítulo I - A Reforma Tributária Brasileira: Fundamentos Jurídicos, Políticos e Socioeconômicos..... 7

Capítulo II - Autonomia Municipal e o Federalismo Pleno..... 15

Capítulo III - Matriz Tributária Brasileira e as Transferências Intergovernamentais..... 21

Capítulo IV - Uma Reforma Tributária compatível com a Zona Franca de Manaus..... 27

Capítulo V - As decisões sobre o orçamento urbano: o dilema administrativo..... 35

Conclusão..... 39

Referências Bibliográficas.....	43
Anexos.....	47

Parte II

A Reforma Tributária e a Autonomia Municipal: O Respeito ao Pacto Federativo de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho....	53
--	----

Capítulo I - A Reforma Tributária e a mutabilidade Constitucional.....	55
--	----

Reforma constitucional: conceito.....	56
---------------------------------------	----

Tipos de reforma.....	57
-----------------------	----

Histórico da Reforma da Carta de 1988.....	60
--	----

Limites à Reforma: as “cláusulas pétreas”.....	62
--	----

Capítulo II - O Estado Federal: lineamentos.....	65
--	----

Estado: conceito e elementos constitutivos.....	65
---	----

As formas de Estado.....	66
--------------------------	----

Capítulo III - O Município e sua autonomia no regime federativo erigido pela Constituição de 1988.....	71
--	----

Capítulo IV - A reforma do sistema tributário nacional e o respeito ao pacto federativo e à autonomia municipal.....	75
--	----

Conclusão.....	79
----------------	----

Referências Bibliográficas.....	81
---------------------------------	----

Apresentação

O Governo do Estado através da Secretaria de Cultura, Turismo e Desporto, tem privilegiado no programa de Edições, autores e temas de interesse regional, superando todas as ações anteriores, neste sentido.

O tema do presente estudo é universal no campo da ciência jurídica – Direito Tributário –, e especialmente para o Amazonas que conseguiu ver instalado um moderno parque industrial por via do instituto de incentivo fiscal estabelecido como base de sustentação da Zona Franca de Manaus.

Seguidas vezes temos reconhecido que a nossa tradição no estudo do Direito é ampla, nascida da tradicional Faculdade do largo dos Remédios, célula principal e remanescente da histórica “Universidade Livre de Manaós”, sonho de ouro do período da borracha. Este estudo contribui para a reafirmação de que mantemos a trajetória original dos estudos jurídicos.

Trata-se de trabalho dos professores Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, que leciona direito tributário, é procurador do estado, concursado, atuando junto ao setor especializado da Secretaria da Fazenda, a quem os novos acadêmicos demonstram ter admiração e os professores mais tradicionais expressam respeito e consideração e do professor Ernesto dos Santos Chaves da Rocha, fiscal de tributos estaduais e subcoordenador de tributação da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas, professor de ICMS,

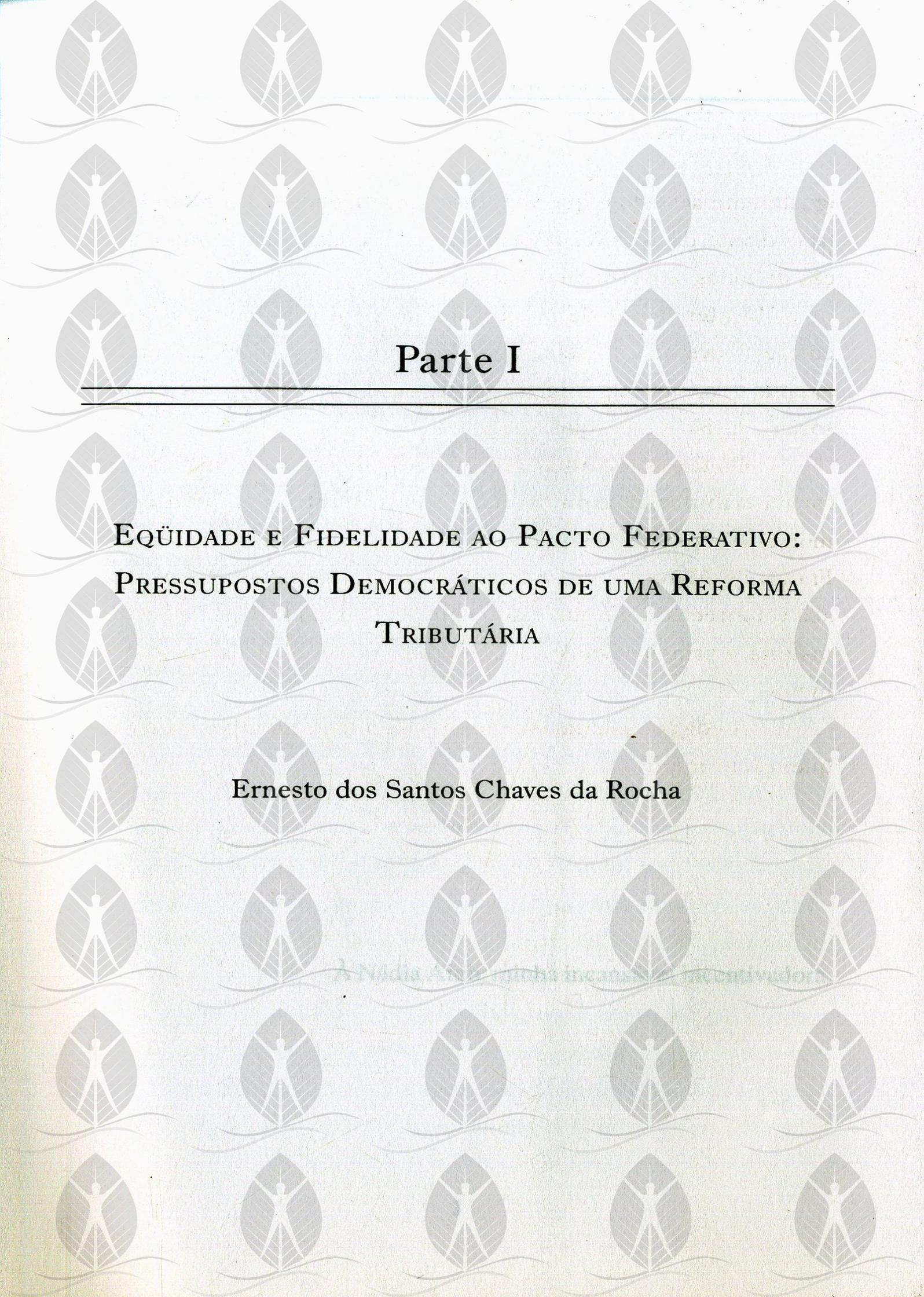
igualmente acatado e que vem discutir a fidelidade do pacto tributário diante da possível reforma tributária, alardeada como a solução de todos os problemas nacionais.

Entendemos de publicá-los também para traduzir que as edições Governo do Estado têm abrangência maior que a literatura e, com isso, motivar o interesse de outros professores, cientistas sociais, juristas e pesquisadores.

Os temas são atuais: recuperação da economia nacional; reforma tributária; nova política administrativa de privilégio à moralidade pública; as implicações da reforma tributária e a Zona Franca de Manaus. Não é trabalho que reclame base teórica para sua compreensão porque é de linguagem simples, direta e traduz a matéria, a princípio cáustica, em termos possíveis de largo entendimento.

A edição é, ao mesmo tempo, reconhecimento e estímulo a quem tem méritos.

Robério Braga



Parte I

**EQÜIDADE E FIDELIDADE AO PACTO FEDERATIVO:
PRESSUPOSTOS DEMOCRÁTICOS DE UMA REFORMA
TRIBUTÁRIA**

Ernesto dos Santos Chaves da Rocha

Introdução

Este é um trabalho para suscitar debates, portanto, os conceitos emitidos, as formulações e conclusões do autor estão sujeitos a ser corrigidas ou excluídas da maioria.

O tema proposto, embora classificado na Ciência das Finanças, exige conhecimento multidisciplinar, pelo menos das áreas jurídica e econômica além de acessibilidade para interpretação de estatísticas. O autor fez o possível para alcançar estes objetivos.

A Reforma Tributária se dá pela coalizão de forças políticas, dado momento em que as entidades federativas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou parte delas detectam o equilíbrio ou desproporcionalidade entre a receita recebida e as responsabilidades. Neste momento é a União que propõe uma reforma Tributária, alegando que a Carta Magna de 1988 atribuiu suas receitas sem discriminar-lhe de forma respectiva para os Estados e Distrito Federal e principalmente Municípios, o que obteve a categoria de entidade federativa no atual sistema constitucional, a análise criteriosa do novo sistema.

À Nádia Aiub, minha incansável incentivadora.

Aspectos jurídicos, econômicos, orçamentários e da manutenção da economia pelo respeito ao pacto federativo celebrado pelo Brasil, para o necessário, a fim de propor propostas legais alternativas, apresentando uma alternativa.



Introdução

Este é um trabalho para suscitar debates, portanto, os conceitos emitidos, as formulações e conclusões do autor estão longe de ser conclusivas ou exaustivas da matéria.

O tema proposto, melhor classificado na Ciência das Finanças, exige conhecimento multidisciplinar, pelo menos das áreas jurídica e econômica além de sensibilidade para interpretação de dados estatísticos. O autor fez o possível para preencher esses requisitos.

A Reforma Tributária se dá pela coalizão de forças políticas num dado momento em que as unidades federadas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou parte delas detectam desequilíbrio ou desproporcionalidade entre a receita recebida e suas responsabilidades. Neste momento é a União que propõe uma Reforma Tributária, alegando que a Carta Magna de 1988 apequenou suas receitas sem desonerar-lhe de seus respectivos encargos. Cabem aos Estados e Distrito Federal e principalmente aos Municípios, vez que obtiveram categoria de unidade federativa plena no atual sistema constitucional, a análise criteriosa do desenho do novo Sistema Tributário Brasileiro em todos os seus múltiplos aspectos: jurídicos, econômicos, orçamentários e da manutenção de sua autonomia pelo respeito ao pacto federativo celebrado na Constituição atual, para, se necessário, rechaçar propostas que lhes sejam prejudiciais, apresentando estudos alternativos.

No caso particular de Manaus, a análise é mais complexa tendo em vista o regime jurídico da concessão de incentivos fiscais de sua Zona Franca.

CAPÍTULO I

A Reforma Tributária Brasileira: Fundamentos Jurídicos, Políticos e Socioeconômicos

Quais os elementos jurídicos envolvidos numa reforma tributária? Parece-nos importante iniciar com o conceito de Sistema Tributário Nacional e o fazemos repetindo o ensinamento do professor Kioshi Harada, que nos diz:

*Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserida no sistema jurídico global, formado por conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição*¹

O arcabouço jurídico legislativo do atual Sistema Tributário Brasileiro, está consubstanciado na Constituição de 05 de outubro de 1988, no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172 de 25.10.1966) na parte em que não conflita com a Constituição as legislações infraconstitucionais federais, estaduais e municipais. O mestre Geraldo Ataliba nega a existência de um Sistema Tributário Nacional, pois tal instituto se chocaria com o princípio do federalismo, a autonomia dos Estados e dos Municípios que fazem os respectivos Sistemas Tributários, ainda que tendo

¹ Harada, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 1995.

como escopo os princípios tributários comuns fixados na Constituição Federal,² mas é verdadeira a existência de um sistema tributário brasileiro, porque temos em uma multiplicidade de legisladores, federais, estaduais e municipais a influenciarem a modelagem do Sistema Tributário.

Uma pergunta pertinente é quanto ao conceito de reforma tributária, sua amplitude e intenção, ao que tentaríamos responder que se trata de uma composição nova na estrutura jurídica que disciplina a obtenção de recursos financeiros pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazerem frente às necessidades inerentes às suas atividades estatais. Ou seja, existe hoje uma definição de competência tributária, repartição das receitas advindas do exercício dessa competência e responsabilidades específicas para cada ente tributário, já disciplinada na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 145 a 169. A reforma tributária seria exatamente uma nova configuração jurídica atribuindo aos sujeitos ativos tributários (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) um quinhão diferenciado de competência tributária, repartição das receitas tributárias e definição de responsabilidades.

Por que é necessário uma reforma tributária? Afinal, a nova constituição promulgada em 05 de outubro de 1988, tratou exaustivamente dessa matéria e estabeleceu de fato uma significativa reforma tributária, com a ampliação da competência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), criação do imposto sobre grandes fortunas, jamais regulamentado, e permitiu que o faturamento das empresas

² Ataliba, Geraldo. *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

pudesse ser utilizado como fato gerador das contribuições sociais . Aliás, já havíamos experimentado uma reforma tributária em 1966, que entrou em vigor em 1967, com nuanças de modernidade e mais em consonância com a atividade econômica atual em que foi extinto o Imposto sobre Vendas e Consignações, o IVC, um imposto com aplicação em cascata e criando em seu lugar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o ICM, um imposto sobre o valor adicionado. Também o imposto federal de consumo foi transformado num imposto do tipo valor agregado, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Foi suprimido do universo tributário brasileiro, o obsoleto imposto do selo e, corretamente, passou-se para a esfera federal os impostos vinculados ao comércio exterior, o que permitiu maior mobilidade na execução das políticas econômicas do país. Nessa reforma foram criados ainda os impostos únicos sobre combustíveis, minerais, eletricidade e telecomunicações, os quais tinham como objetivo financiar investimentos de infraestrutura no país .

Uma reforma tributária evidencia portanto uma busca de equilíbrio nas relações federativas, no montante de recursos financeiros que ficará disponível para cada entidade da federação. De forma coerente é o poder constituinte originário quem melhor expressa esse equilíbrio de forças da federação e propicia uma distribuição equânime desses recursos.

Um componente histórico recente, o movimento militar de 1964, criou um exacerbado centralismo, desfigurando a administração tributária brasileira e impedindo um razoável equilíbrio nas forças federativas. O retorno à normalidade institucional do país, com o funcionamento pleno do Congresso Nacional e a realização de eleições para os cargos

máximos do Poder Executivo, culminando com a mobilização do país para elaboração de uma nova constituição teve um efeito vigoroso e algo exagerado de descentralização de poder, o que motivou o atual movimento articulado pelo Governo Federal, na busca de um novo equilíbrio.

Não podemos esquecer que o verdadeiro financiador da atividade estatal é a sociedade, é o cidadão comum, pessoa física, que ao pagar tributos transfere de sua renda pessoal, recursos para o Estado. Qualquer proposta de reforma tributária deverá levar em conta os princípios basilares do direito tributário e em especial o da capacidade contributiva.

Tomando conhecimento em publicações especializadas e pessoalmente em alguns fóruns de debate sobre a Reforma Tributária, seja com a participação isolada de algum ente tributário ou com a participação conjunta da União, Distrito Federal, Estados, entidades representativas dos municípios e empresários o que se percebe claramente é a unanimidade com que todos classificam como inevitável uma reforma tributária, e alguns defendem com ardor, sem ao menos avaliar suas reais conseqüências, como se fora a panacéia salvadora dos males que afligem a sociedade brasileira. Os entes da federação querem a reforma mas nada querem perder, em particular, o Governo Federal em uma das suas primeiras propostas apresentadas ao Congresso (pronunciamento sobre a Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/95 cujo relatório ficou conhecido como proposta Pedro Parente) previa o realinhamento da competência tributária e transferências intergovernamentais com ganhos significativos para a União, com a

instituição do IVA Imposto sobre o Valor Agregado, de competência federal . Por outro lado o empresariado nacional também quer a reforma, mas, por motivos diferenciados, pois entende que uma reforma tributária trará simplificação nos procedimentos e redução no valor dos tributos. Quem estará com a razão ? Será possível que a reforma tributária é inevitável, necessária e urgente, como quer a mídia e os entes tributários? Bem, uma análise óbvia seria a constatação de que a soma das partes não poderá ser superior ao todo. Assim, se ninguém quer perder nada e todos querem ganhar um pouco, a reforma tributária se torna uma tarefa impossível.

Mas, de que reforma tributária estamos falando? Cada um trata da reforma tributária que melhor lhe convém. Todos concordam que seja realizada a reforma tributária, desde que não haja perda de receita e, em havendo simplificação, com a fusão de alguns tributos, se de alguma forma ocorrer perda de receita, que esta seja compensada no futuro. Se é assim, para que reforma tributária?

A sociedade brasileira vem sendo convencida de que uma reforma tributária nesse momento econômico é absolutamente essencial. Os principais argumentos apresentados são de que temos tributos em excesso, porque eles são complexos e estimulam a sonegação e também porque a distribuição de competência tributária e repartição da receita tributária é injusta, principalmente com a União que teve alguns tributos suprimidos de sua competência pela Constituição de 1988. A rigor a Constituição atual ampliou de forma considerável o alcance da competência tributária dos Estados, fazendo com que o antigo ICM se transformasse em ICMS o que significou a incorporação por esse im-

posto estadual dos impostos federais sobre energia elétrica, sobre minerais e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, além dos extintos tributos federais sobre transportes e sobre comunicações. A essa agregação não correspondeu proporcionalmente um incremento do ônus fiscal para os Estados, ou dito de outra forma, os Estados passaram a ter maiores recursos à sua disposição sem que tivessem uma contrapartida no lado das despesas. De igual modo os Municípios tiveram o seu Fundo de Participação (FPM) razoavelmente ampliado (vide tabela I), sem a contrapartida de responsabilidades adicionais. Os demais argumentos serão analisados quando tratarmos da matriz tributária brasileira.

A obscuridade do vocábulo Reforma Tributária que tanto pode significar para os empresários redução da carga tributária, como aumento da carga tributária do ponto de vista estatal nos revela a uma armadilha conceitual, no dizer do professor José Souto Borges Maior pois quanto à sua extensão:

A reforma tributária é uma expressão equívoca na medida em que seu significado varia...desde a reforma constitucional tributária até uma simples e simplória majoração de tributo. ³

Se os Estados, Municípios e o Distrito Federal foram de fato beneficiados com a Constituição de 1988 e obtiveram ganhos extraordinários de receita tributária, porque ao invés de apresentarem superávit

³ Borges, José Souto Maior. A Reforma Fiscal do Ponto de Vista dos Não Empresários (Especialistas). Apud José Roberto Vieira *Via Legis*, n.º 5, Manaus, 1998.

fiscal o que mostram é um quadro cronicamente deficitário com limitação seriíssima de recursos para investimentos básicos mínimos das atividades estatais (segurança, saúde, educação e saneamento), além de dificuldades de pagamento da dívida para com particulares e especialmente para com a União? Esse quadro deficitário crônico é um dado importante, o problema crucial talvez não seja tributário e sim de gestão da coisa pública, do correto gerenciamento dos recursos, da priorização de projetos e atividades.

Sob esse enfoque o debate mais oportuno seria o da capacidade, o da probidade e responsabilidade dos administradores da coisa pública em cumprirem uma política fiscal coerente com o volume de recursos disponíveis. Aliás, um esforço de equilíbrio orçamentário, até com a pretensão de geração de superávit primário, vem sendo tardiamente encetado pelo Governo Federal e imposto às demais unidades federadas, não voluntariamente, mas como parte do acordo para obtenção de empréstimos sob o monitoramento do Fundo Monetário Internacional (FMI).

Uma reforma administrativa seria infinitamente mais importante e de resultados mais duradouros do que qualquer reforma tributária. Entretanto, não é da tradição brasileira cobrar-se austeridade do administrador público. Antes, exige-se aumento dos gastos públicos, sob as mais diversas formas de pressão. Os políticos atuam como caixa de ressonância de seus eleitores. Esquece o povo da premissa econômica da limitação de recursos conquanto as necessidades sejam sempre ilimitadas. Essa tendência por gastar sempre mais, que os economistas definiriam como uma propensão marginal a consumir maior do que a capacidade de arrecadação dos sujeitos ativos, gera

uma situação de insolvência conhecida como déficit público. O déficit público, além de ser um vetor inflacionário, compromete exercícios futuros, prejudicando o planejamento de raros administradores públicos mais conscienciosos.

Um outro componente vital que reduz a arrecadação dos Estados e Municípios não mencionado pelos governantes é a questão da disputa entre unidades federadas na atração de investimentos e que vem sendo tratado como guerra fiscal. Nessa disputa, Estados e Municípios oferecem vantagens fiscais e extra-fiscais, muitas vezes ao arrepio da Lei, com a justificativa de vitalizar a atividade econômica e gerar empregos. A justificativa, sob o aspecto social, é, aparentemente, das mais louváveis. Infelizmente, o que têm acontecido é que grandes corporações industriais, principalmente no segmento de montagem de veículos, fazem verdadeiro leilão com os Municípios e Estados, em que previamente tenham interesse em se instalar e obtêm vantagens como: terrenos a preços simbólicos, isenções de ICMS, disfarçadas de redução de base de cálculo, empréstimos de bancos oficiais com prazos excepcionalmente longos, etc. A geração de empregos acaba não sendo significativa, pois uma característica da indústria moderna, particularmente a automotiva é a automatização com o uso intensivo de robôs.

A unidade federada que “perdeu” aquele investimento cria novas vantagens para oferecer a um próximo empreendedor, acirrando ainda mais uma concorrência autofágica em que todos perdem, exceto o investidor.

CAPÍTULO II

Autonomia Municipal e o Federalismo Pleno

Uma modificação profunda trazida pela Constituição de 1988 foi a inclusão dos Municípios como componentes da estrutura federativa brasileira. Já em seu artigo 1º a Constituição assegura essa condição ao afirmar que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”... e firma a condição de autonomia dos Municípios em seu artigo 18 ao estatuir que a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Atendeu a Constituição de 1988 a vontade de municipalistas clássicos, como Hely Lopes Meireles e Lordelo de Melo, que pleitearam com insistência a inclusão dos Municípios no conceito de nossa Federação, desde a Constituição de 1946, que o erigiu como entidade estatal de terceiro grau, integrante e necessária ao nosso sistema federativo.⁴

Essa diferenciação é essencial pois dá ao Município competência para se auto-organizar através de sua própria Lei Orgânica (art.29

⁴ Silva, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. p. 619.

da CF), além da manutenção de autonomia de governo próprio e competência exclusiva, já consagrados pelas constituições anteriores.

Criou portanto a Constituição de 1988 uma nova instituição municipal, capaz de se auto-organizar, o que lhe dá característica de unidade federativa plena, uma vez que na situação jurídica anterior a Constituição atribuía essa competência de organização dos Municípios aos Estados membros. Evidentemente que advém daí outras conseqüências jurídicas, como por exemplo a impossibilidade de nomeação de prefeitos.

O artigo 30 da atual Constituição trata da competência tributária dos Municípios, destacando a de: 1) legislar sobre assuntos de interesse local, percebe-se que nesse caso trata-se de competência legislativa exclusiva, o que significa evidentemente a legislação tributária e financeira, pertinente à sua área de atuação delimitada pela Constituição; 2) suplementar a legislação federal e estadual no que couber, aqui evidencia-se a competência supletiva dos Municípios.

Dessa autonomia dos Municípios, do Distrito Federal e evidentemente dos Estados federados, resulta que nenhuma alteração legislativa tributária por iniciativa de uma unidade federada poderá se tornar efetiva, se ferir a competência tributária de outra unidade federada. A Constituição, nas Limitações do Poder de Tributar, artigo 150 § 6º, nos diz:

*Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal,...*⁵

⁵ Constituição da República Federativa do Brasil. 16. ed.- São Paulo: Saraiva, 1997.

O artigo 151 , III, da Constituição Federal veda expressamente essa iniciativa à União. Exemplificando, a União, somente pode conceder isenção ou simplificação tributária nos tributos de sua exclusiva competência. Tanto assim que na instituição do SIMPLES uma simplificação na apuração e arrecadação de tributos de competência da União para pequenas e médias empresas o texto de Lei aprovado pelo Congresso Nacional(Lei 9.317/96) apenas pôde prever a possibilidade de adesão pelos Estados e Municípios, se assim o quisessem. Os Estados, por seu turno, para evitar conflitos legislativos, somente podem conceder benefícios fiscais de ICMS, seu principal tributo, através de acordos celebrados no CONFAZ- Conselho de Política Fazendária, votados por unanimidade pelos Estados Federados e o Distrito Federal, no caso dos Convênios e Ajustes que são de alcance nacional ou firmado entre as unidades federadas interessadas, no caso de Protocolos. A exceção dessa regra é a Zona Franca de Manaus, que pode conceder incentivos fiscais às indústrias, na forma prevista pela Lei Complementar 24/75, em seu artigo 15.

Outro exemplo claro da limitação ao poder de tributar foi trazido pela Lei Complementar 87 de 16 de setembro de 1996 que disciplinou as normas gerais aplicáveis ao ICMS, imposto de competência estadual. Ao prever a desoneração de ICMS nas operações de exportação de qualquer produto ou serviço para o exterior, criou um fundo de compensação para os Estados que tivessem perda de receita tributária, resultante dessas desonerações.

A partir desse raciocínio defendo a tese de que o fórum mais adequado para uma reforma tributária, entendendo-se essa reforma

como uma reforma constitucional tributária ampla, é a do poder constituinte originário. Vejamos alguns corolários da nossa constituição que justificam esse argumento: O artigo 1º da Constituição, já citado, nos remete ao fato inarredável de que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. O Brasil adotou portanto o federalismo como forma de Estado.

Esse federalismo, expressão nascida com a Constituição norte-americana de 1787, baseia-se na união de coletividades políticas autônomas⁶, e a própria Carta Magna proíbe que se quebre esse pacto federativo, quando diz em seu artigo 60, § 4º “*Não será objeto de deliberação propostas de emenda tendente a abolir :*

I- a forma federativa de Estado.”

Não vale aqui o argumento de que se o Estado não pode editar um sistema tributário, com independência legislativa, estaria colocando em risco a sua própria soberania. Sobre esse tema, vejamos o que nos diz o professor Heleno Torres:

A Soberania, como se entende modernamente, advém da coalizão verificada entre as manifestações orgânicas dos vários centros de poder de um dado grupo social que, agregadas na forma de poder constituinte instituem a base da organização e da estrutura do Estado e do respectivo sistema jurídico, mediante uma Constituição.⁷

⁶ Silva, José Afonso da *op. cit.*

⁷ Torres, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

Evidentemente que o poder constituinte mencionado pelo autor só poderia ser o poder constituinte originário, aquele eleito pelo povo para criar um novo modelo jurídico da sociedade.

Ora, é verdade que uma reforma tributária não mudaria obrigatoriamente a forma de Estado, mas alteraria profundamente o pacto federativo estabelecido na Constituição em que cada ente federado tem perfeitamente estabelecida a sua competência tributária, as transferências intergovernamentais e responsabilidades específicas. A alteração desse pacto federativo, feriria essa cláusula pétrea constitucional que dá autonomia aos entes federados pois teria como conseqüência, a excessiva centralização de poderes, inviabilizaria a administração autônoma de Municípios, Estados e Distrito Federal, colocando-os em estado de dependência da União, o que transformaria essa autonomia federativa prevista na Constituição numa falácia, uma autonomia apenas nominal, como na Constituição Federal de 1967 e sua Emenda Constitucional de 1969.

CAPÍTULO III

Matriz Tributária Brasileira e as Transferências Intergovernamentais

A Constituição de 1988 em seus artigos 153 a 162 estabelece a competência tributária das entidades federadas e repartição das respectivas receitas. A evolução histórica do Sistema Tributário Brasileiro desde a Constituição de 1946 revela-nos a situação mostrada na tabela I.

A análise superficial dessa tabela já nos revela um incremento da competência tributária dos Estados e Municípios, mas, isto não diz muito porque a verdadeira chave da composição final da arrecadação está na repartição das receitas, ou transferências intergovernamentais constitucionais previstas nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição que é o repasse pelo ente federado competente da parcela da receita pertencente a outra unidade federada, se constituindo portanto na partilha da receita tributária.

As transferências da União para os Estados e Distrito Federal são as seguintes : a) 21,50% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (CF artigo 159, I, a), compreendendo estes recursos o Fundo de Participação dos Estados (FPE); 10% da arrecadação do IPI é destinado aos Estados exportadores, proporcionalmente às suas exportações de produtos industrializados, através do Fundo do IPI - exportação; 30% da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras referente ao ouro (IOF - ouro) ; 50% da

arrecadação do Imposto Territorial Rural. A Lei Complementar 62 de 28 de dezembro de 1989 estabelece os coeficientes individuais de cada Estado, estipulando uma divisão do FPE por região geográfica. Assim, 85% do FPE é destinado aos Estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste, e 15% do fundo é destinado aos Estados situados nas regiões sul e sudeste.

As transferências intergovernamentais da União para os Municípios são as seguintes: a) 22,5% da arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados (Constituição Federal, artigo 159, "b") e se constitui o Fundo de Participação dos Municípios (FPM); b) 70% da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras referente ao ouro (IOF- ouro) e 50% da arrecadação do Imposto Territorial Rural (ITR).

Os coeficientes individuais de cada Município são estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que toma como parâmetros a população, com base no Censo Demográfico levantado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e o estabelecido no Decreto Lei n.º 1881 de 27 de agosto de 1981. A divisão do FPM entre os vários Estados obedece a seguinte proporção: 35,3% para os Municípios da região nordeste; 31,2% para os municípios da região sudeste e 33,5% destinados aos municípios das regiões norte, centro-oeste e sul.

Verifica-se que do montante líquido da arrecadação do imposto de renda e do Imposto de Produtos Industrializados, a União retém 56%. Nos caso dos impostos sobre Operações Financeiras relativa ao ouro e do ITR a União arrecada e transfere a totalidade da receita tributária, para Estados e Municípios .

As transferências constitucionais dos Estados para os Municípios, são os seguintes:

a) 25% da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); b) 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e 25% da transferência que o Estado receber referente ao IPI - exportação.

Os critérios para a distribuição pelos Estados da receita tributária pertencente aos Municípios estão definidos pela Constituição Federal em seu artigo 158, Parágrafo Único, in verbis :

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....
Parágrafo Único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I- três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II- até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual , ou no caso dos Territórios, lei federal.

O Imposto de Renda Retido na Fonte dos funcionários públicos dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios pertence a cada ente federado.

Há um tipo novo de repasse da União para os Estados e Distrito Federal, que iniciou-se em 1996, com a edição da Lei Complementar 87/96 . Como já nos referimos no capítulo anterior trata-se de um res-

sarcimento pela desoneração do ICMS nas exportações para o exterior de produtos semi-elaborados e de produtos primários, uma vez que os produtos industrializados já gozavam de imunidade constitucional. Esse ressarcimento é criticado pelos economistas porque uma boa técnica de comércio exterior é não se exportar tributos, ao contrário, os produtos destinados à exportação têm mesmo que ser desonerados para qualquer competitividade no acirrado mercado internacional. A exceção é quando se usa o Imposto sobre Exportação como mecanismo de política econômica para desestimular a exportação de produtos que vão fazer falta no mercado interno.

A partir dos elementos históricos da arrecadação federal, estadual, municipal e distrital é das respectivas distribuição das receitas tributárias (partilha das receitas) entre os três níveis de governo é possível a elaboração de planilhas que simulam a arrecadação futura. Evidentemente que tais exercícios futuristas levam em consideração a famosa condição utilizada pelos economistas de “caeteris paribus” ou seja esse fenômeno será verdadeiro se todas as demais condições permanecerem constantes.

A tabela II, integrante dos anexos deste trabalho nos revela que os Estados receberam em média, no período de 1987 a 1997, 7,09% a título de FPE, quando comparado com a receita total da União (receita tributária + receita de contribuições). No mesmo período os Estados transferiram para os Municípios, uma média 25,12% de suas receitas tributárias, demonstrando a importância do ICMS na composição da receita tributária dos Estados e dos Municípios.

Essa mesma tabela ainda nos propõe uma simplificação, apenas para fins didáticos que se somem as receitas tributárias e contribuições da União, para se identificar quanto desse montante é representativo de transferências . Como os municípios nada transferem, as suas receitas tributárias não estão computadas nesse total. Sob esse prisma, os Municípios recebem em média 32% da receita total da União e dos Estados, estes, por sua vez recebem em média 9,28% a título de transferência calculado sobre o mesmo somatório.

A identificação desses indicadores em si mesmo não são relevantes, sua importância se justifica para subsidiar estudos comparativos com as propostas oficiais de Reforma Tributária que certamente serão apresentadas aos Estados e Municípios, sob a forma de simulação em que supostamente nada se perde .



CAPÍTULO IV

Uma Reforma Tributária Compatível com a Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus é um conjunto de incentivos fiscais criado no final da década de 60 com o objetivo de criar opções econômicas nessa área do país, facilitando a ocupação e integração da Amazônia às demais regiões geoeconômicas brasileiras. Manaus, seria o polo de onde se irradiaria esse desenvolvimento, criando riquezas e estimulando a fixação do homem nesse espaço geográfico, ou citando o texto do Decreto Lei 288/67:

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância que se encontram os centros consumidores de seus produtos.⁸

Criada originariamente para se consolidar em 30 anos, pelo Decreto Lei 288 de 28 de fevereiro de 1967, quando então os incentivos deixariam de vigorar, a Zona Franca de Manaus ganhou uma sobrevida de 16 anos com a Constituição de 1988, sendo mantida por mais 25

⁸ Legislação Tributária e Administrativa. Editor Fiscal 3. Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio. Manaus. 1997.

anos a contar da data de sua promulgação (05.10.88), conforme dispõe o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias . Assim, mantidos os atuais parâmetros legais, em 05 de outubro de 2013, extinguir-se-á a Zona Franca de Manaus.

O êxito do projeto Zona Franca de Manaus, embora parcial se considerarmos os objetivos originalmente previstos, é inquestionável: foi capaz de tirar do marasmo uma economia que tinha conhecido surtos de desenvolvimento no final do século IX e início do século atual com o apogeu da exploração borracha natural (entre 1870 a 1912) e por um curto lapso de tempo na segunda Guerra Mundial, em que o governo brasileiro, para atender as necessidades de borracha natural para o exército aliado (algo em torno de 100.000 t) atraiu milhares de nordestinos para os seringais insalubres, condenando-os, em sua maioria, à morte.⁹

Para se ter uma idéia da magnitude dos valores movimentados àquela época, em 1872, 40% das exportações brasileiras eram da borracha amazonense (látex *brasiliensis*), depois disso a economia amazonense concentrou-se no extrativismo vegetal, atividade de pouquíssimo valor agregado.¹⁰

No início da Zona Franca de Manaus a atividade econômica imediatamente viável foi o do comércio de importados, quando se desenvolveu na cidade de Manaus uma intensa atividade de turismo de compras . Manaus experimentou um crescimento na sua rede hoteleira, multiplicaram-se as lojas e iniciou-se uma cultura de atendimento co-

⁹ Mestrinho, Gilberto. *Amazônia, terra verde...* São Paulo: Editora Três, 1994. p. 61.

¹⁰ Enciclopédia Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil Publicações Ltda.,1976. v. 2. p. 429.

mercial profissional. Esse período teve curta duração. Logo surgiram medidas restritivas à importação para conter a saída de divisas, com a criação de cotas de importação e também com restrição de valor para bagagem acompanhada. O golpe de misericórdia foi dado no setor comercial da Zona Franca de Manaus, com a abertura de importações no Governo Collor de Mello (Plano Collor I). Com a possibilidade de importação em qualquer ponto do território nacional e os altos preços das passagens aéreas inviabilizou-se o turismo de compras na ZFM.

Paralelamente à atividade comercial desenvolveu-se um parque industrial diversificado, com significativa concentração nos segmentos eletroeletrônicos, veículos de duas rodas, relojoeiro, além de mecânico, ótico, editorial e gráfico, papel e papelão, químico, etc.

Em conjuntura econômica mais favorável, o setor industrial da Zona Franca de Manaus chegou a registrar mais de 72.000 empregos diretos.¹¹

Os mecanismos de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM) podem ser resumidos : 1. Na esfera federal : a) isenção do IPI para os produtos importados do exterior ; b) isenção do IPI para produto nacional industrializado com destino à Zona Franca de Manaus para ser utilizado na comercialização ou industrialização; c) suspensão do imposto de importação para os produtos importados, ocorrendo o diferimento para apuração do imposto no momento da comercialização (normalmente, o industrial da Zona Franca de Manaus, atendendo os parâmetros do Processo Produtivo Básico, fixado pelo Decreto Federal 783 de 25.03.93,

¹¹ Benchimol, Samuel. *Zona Franca de Manaus: A Conquista da Maioridade*. São Paulo: Sver & Boccato, 1989.

e do artigo 7º do Decreto Lei 288/67, consegue um redução média de 80% do imposto de importação, pagando apenas os 20% restantes); d) isenção do imposto de renda pessoa jurídica, calculado sobre o lucro da exploração durante os primeiros 10 anos de implantação do projeto (esse incentivo que é administrado pela SUDAM, originalmente concedia 100% de isenção, atualmente os critérios são variáveis entre 45 a 75% de isenção, conforme o projeto) 2. Na esfera estadual: a) isenção do ICMS nas remessas de mercadorias nacionais industrializadas, de outras unidades da federação para a ZFM (a renúncia fiscal é concedida pela entidade federada remetente e o benefício é usufruído por quem adquire a mercadoria, sob a forma de concessão de desconto equivalente ao imposto que deixou de ser pago na origem); b) concessão de crédito presumido, pelo Estado do Amazonas, igual à renúncia fiscal da letra a; c) restituição total ou parcial do ICMS (45% a 100%) conforme os parâmetros do projeto aprovado, nas atividades industriais, conforme a Lei de Incentivos Fiscais do Estado do Amazonas (Lei 1.939/89); c) isenção total do ICMS (sob a forma de crédito presumido), inclusive sobre as importações de insumos (nesse caso sob a forma de diferimento e não cobrança), nos primeiros 05 anos, no caso de projetos pioneiros sem similar na ZFM ou no caso de ampliação ou diversificação de indústrias já existentes (o incentivo novo é apenas para a parcela expandida ou diversificada), conforme previsto na Lei Estadual 2.390/96 e Regulamento; 3- na esfera municipal: no início da Zona Franca de Manaus, o município sede da capital não havia criado o Imposto sobre Serviços o que nos levava a presumir que esta seria a contrapartida do município para o sucesso da Zona Franca de Manaus. Afinal, a União,

outras unidades da federação e, em particular o Estado do Amazonas, estavam concedendo renúncia fiscal e seria razoável uma renúncia supletiva pelo município sede da Zona Franca de Manaus. A Câmara Municipal de Manaus, promulgou a Lei 1.697 de 20 de dezembro de 1983 criando o Código Tributário do Município de Manaus, incluso o ISS, a partir de seu artigo 21. Portanto, não temos incentivos fiscais de caráter municipal na Zona Franca de Manaus.

O grande mérito da Zona Franca de Manaus é que o critério de incentivos, no segmento industrial, é dado para o produto e não para a empresa, ou como diz o professor Samuel Benchimol:

*Essa política fiscal, provou a sua validade operacional, pois o sistema de desagravação fiscal do modelo opera ex-post ou a posteriori, isto é, a desoneração se realiza se a produção houver sido realizada.*¹²

Com essa sistemática evita-se a concessão de incentivos para atividades que nunca serão concretizadas, como o caso de financiamentos para projetos que jamais saíram do papel, tão comuns no noticiário nacional de antanho.

Importante dizer que esse elenco de favores fiscais não se aplica aos produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcóolicas e automóveis de passageiros, conforme preceituado no Decreto Lei n.º 340 de 22 de dezembro de 1967, artigo primeiro.

¹² Benchimol, Samuel. *Op. cit.* p. 11.

Conforme ficou explicitado, o modelo Zona Franca de Manaus é ancorado em tributos federais e no principal tributo estadual que é o ICMS. O peso relativo dos tributos federais na composição dos incentivos fiscais é muito grande (vide RIPI), constituindo o IPI o principal tributo. A fragilidade da ZFM está no fato de que as alíquotas do II e do IPI podem ser alteradas sem obedecer o estrito princípio constitucional da legalidade e da anterioridade. Assim, basta um ato do Poder Executivo Federal para alterar as alíquotas desses tributos. A competitividade dos produtos da Zona Franca de Manaus, reside no fato de que os produtos aqui fabricados têm uma alíquota elevada de II e de IPI (principalmente bens eletroeletrônicos duráveis e eletrônica de entretenimento) e, gozando da isenção ou redução da base de cálculo desses tributos concedem ter preços competitivos com os itens fabricados em outras regiões do país ou importados do exterior.

As propostas de Reforma Tributária têm elegido uma técnica de junção do IPI federal com o ICMS estadual, fundindo-se esses tributos no Imposto de Valor Agregado (IVA) e, passando para a competência federal um imposto seletivo que incidiria sobre veículos, combustíveis, fumo, energia, telecomunicações e bebidas. O IVA seria cobrado pela unidade federada onde ocorresse o consumo.

Com essa relação de produtos seletivos e que seriam de competência exclusiva da União, percebe-se o claro objetivo da reforma tributária pretendida pelo Governo, o incremento da arrecadação federal que terá forçosamente como consequência a redução da receita tributária estadual, distrital e municipal. Isto porque os produtos elencados para serem objeto do tributo federal seletivo são exatamente aqueles

de maior facilidade de arrecadação em que os setores são menos suscetíveis à sonegação e, no caso de veículos e fumo, o ICMS é cobrado através de uma simplificação tributária, retido o imposto pelo fabricante, portanto na origem da operação, numa modalidade de tributação conhecida como Substituição Tributária, que tem um componente inegável de redução de sonegação fiscal, além do que sobre combustíveis, comunicação, bebidas e fumo a alíquota interna do ICMS é de 25% .

Mantido o parâmetro de competência tributária em favor do Estado em que ocorrer o consumo, para a Zona Franca de Manaus seria um desastre, uma vez que o Estado do Amazonas é, por força das empresas industriais aqui estabelecidas, exportador líquido de produtos. As operações de vendas interestaduais são sempre superiores às compras interestaduais, até porque muitos dos nossos insumos são importados do exterior. A nossa primeira ressalva a qualquer proposta de reforma tributária é de que no caso da Zona Franca de Manaus, o critério de ocorrência do fato gerador seja o da saída dos produtos e nunca do consumo.

Um complicador adicional seria a definição da alíquota do IVA. Defendemos que o IVA, ou qualquer nome que venha a ter o novo tributo, possa ter alíquotas diferenciadas, pelo grau de essencialidade do tributo. Afinal esse foi um avanço social indiscutível que se teve na Constituição de 1988, a possibilidade de, também no ICMS, o legislador ordinário poder estipular alíquotas diferentes. Antes essa faculdade somente se aplicava ao IPI.

CAPÍTULO V

As Decisões sobre o Orçamento Urbano: O Dilema Administrativo

Os problemas fiscais dos governos urbanos costumam colocar os responsáveis pela tomada de decisão, diante de um dilema importante. É preciso definir que serviços serão prestados por que nível de Governo e o alcance geográfico desses serviços. Isso envolve questões de economia de escala, conveniência administrativa, tradição de participação comunitária, a análise da relação de custos e benefícios e considerações sobre a eqüidade inter-regional e intercomunitária.¹³

É uma questão técnica, mas que serve para desmitificar a tese da simplificação tributária, pois será necessário definir de que forma esses serviços serão financiados. Através dos recursos gerais do ente prestador de serviços, os impostos, ou cobrança de uma taxa específica? Qual a alíquota dessa taxa? Estará compatível com outros serviços na mesma grau de importância?

No mundo moderno a multiplicidade de fatos geradores implica também na complexidade dos tributos, cada um deles graduado com a situação econômica peculiar e própria.

É verdade que alguma simplificação tributária é possível e já se verifica isso por exemplo nos tributos federais, com a arrecadação

¹³ Para um alentado estudo sobre planejamento urbano vide Harry, Richardson W. *Economia Regional*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1981.

simplicada de alguns impostos e contribuições numa só Guia de Recolhimento(Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para a Seguridade Social -PJ), com uma alíquota reduzida conforme faixa de receita bruta do contribuinte, acumulada no exercício, esse percentual varia de 3% a 7,0 % sobre a montante da receita bruta acumulada e somente pode ser utilizada para empresas com receita bruta anual de R\$ 60.000,00 a R\$ 720.000,00. Essa matéria está disciplinada na Lei 9.317 de 05 de dezembro de 1996, por conversão da Medida Provisória n.º 1.526 de 05.11.96, e Instrução Normativa n.º 74 de 24.12.96.

O Distrito Federal e os Estados federados têm uma sistemática de simplificação tributária conhecida como Substituição Tributária, inserido no mandamento constitucional pela Emenda Constitucional n.º 3 de 17.03.1993, passando a ser o § 7º do artigo 150 da CF . Entretanto, se na simplificação federal identificamos elementos reais de simplificação tributária o instrumento estadual é de duvidosa constitucionalidade pois fere as normas gerais do direito tributário aplicáveis ao ICMS, conquanto altera seu fato gerador, antecipa o recolhimento, estabelece um percentual de margem de lucro para operações futuras, criando verdadeiros aleijões jurídicos dentro do sistema tributário. Por exemplo, a Substituição Tributária é uma forma de simplificação, mas, determinado contribuinte pode obter medida liminar na Justiça, ou mesmo administrativamente, para que a ele não sejam aplicadas as normas da Substituição Tributária, tornando possível a coexistência de regimes jurídicos

diferenciados para um mesmo fato gerador, com conseqüências nefastas para a normalidade concorrencial de mercado.

A complexidade da Substituição Tributária quando alcança produtos que estão sujeitos a múltiplas operações interestaduais desafia a imaginação do contribuinte comum, gerando dúvidas, consultas intermináveis e contendas judiciais.

Este instituto é aplicável aos seguintes produtos : 1) abrangidos por convênios- cigarros e derivados, produtos farmacêuticos, pneus e câmaras de ar, tintas e vernizes, combustíveis e lubrificantes, automóveis, motocicletas; 2) abrangidos por protocolos: filmes fotográficos, cinematográficos, lâminas, aparelhos de barbear e isqueiros, lâmpadas elétricas, pilha, bateria elétrica, disco fonográfico, cimento, trigo, cerveja, refrigerante, xarope, extrato concentrado e água mineral .

Os produtos disciplinados por convênios têm aplicação nacional e os disciplinados por protocolos têm validade apenas para os Estados signatários. Isso é mais um complicador na aplicação dessa sistemática pois o contribuinte é obrigado a conhecer a legislação não só de sua unidade federada, mas de todo o Brasil, porque muitos desses convênios e protocolos remetem à legislação interna de cada unidade federada que poderá dispor de forma diferente ao documento originariamente assinado, o que ocorre nos convênios autorizativos.

A simplificação tributária dessa sistemática ocorre porque as operações abrangidas pela Substituição Tributária estariam já tributadas até o consumidor final, não sendo necessário a escrituração e apuração do tributo uma vez que isto já foi feito na origem. Essa assertiva só se torna verdadeiro se o consumo ocorrer na unidade federada do primei-

ro destino se, no entanto, a totalidade ou parte da mercadoria objeto de substituição tributária for revendida a outro Estado, reinicia-se o processo de retenção na fonte, criando o imbróglio já referido.

Se, do ponto de vista do incremento da arrecadação e redução de sonegação isso pode ter efeitos positivos para os Estados, é desastroso para a normalidade jurídica e mesmo para a simplificação tributária.

De qualquer forma a simplificação tributária é desejável sob todos os aspectos, mas exigirá de todos, empresários e especialistas, um esforço continuado, não podendo acontecer num passe de mágica como querem os utopistas do imposto único . Aliás, no Brasil já tivemos o Ministério da Desburocratização que tentou simplificar algumas exigências anacrônicas da vida do cidadão comum. Infelizmente não conseguiu muita coisa . Os papéis eliminados foram logo substituídos por outros, ou então ocorria uma situação ainda mais perversa, legalmente o documento não era exigido mas, na prática , o burocrata continuava a exigí-lo.

Conclusão

Quando os governantes falam de Reforma Tributária há uma sensação de fatalidade: algo de inevitável vai acontecer, é obrigatório que ocorra e temos que nos preparar para evitar o pior. É como se a federação não fosse uma e cada ente federativo precisasse se proteger mesmo uns dos outros. Evidentemente que as unidades federadas devem ter em seus quadros técnicos, elementos preparados para uma análise efetiva das propostas de mudanças.

Antes da análise física de qualquer proposta, nos perguntamos se o Congresso Nacional tem competência jurídica para encetar uma reforma tributária dessa envergadura, que altera substancialmente a estrutura constitucional de competência tributária e definição de responsabilidades das entidades federadas. A análise do texto constitucional nos permite dizer que esse não é fórum habilitado para empreender uma reforma tributária, o que já detalhamos no capítulo 2, que trata do federalismo pleno.

Propugnamos portanto, não exclusivamente a fria análise numérica sobre simulações futurísticas que envolvem o comportamento do contribuinte, mas, essencial e prioritariamente a avaliação da legalidade da proposta e da competência dos proponentes.

Também entendemos que é possível a recuperação da economia nacional sem uma reforma tributária radical. Sugerimos, no início deste trabalho, que o problema mais grave e urgente da Administração Pública, talvez fosse a questão da correta administração financeira. A

decisão do administrador público embasada em critérios técnicos evitaria que os governos comprometessem receitas futuras, logo no início dos exercícios financeiros, com empréstimos bancários. Evitar-se-ia a bancarrota de determinados Estados e Municípios que não podem fazer frente às folhas de salários e encargos trabalhistas.

Uma reforma tributária, mesmo que representasse um incremento na receita tributária da União, por exemplo, seria um fator temporário de liquidez, porque, de pronto surgiriam despesas adicionais. Há uma demanda fantástica por gastos públicos que nenhum incremento na receita poderá satisfazer. Um exemplo recente foi o da criação da CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, que seria direcionada ao setor de Saúde, mas acabou sendo utilizada para outros fins. Para ilustrar o que dizemos anexamos a tabela VI que evidencia a evolução da receita arrecadada pela União, no período de 1995 a 1997, com incremento em torno de 10% nesse período. Apesar disso não há superávit, ao contrário, o déficit se acumula.

A mudança essencial que preconizamos é o de uma nova política administrativa baseada nos princípios da moralidade pública e esvaziada de seu conteúdo populista. Um governante em final de mandato não pode contratar despesa apenas para onerar o orçamento seguinte e com isso melhorar a imagem junto ao eleitorado. No mesmo diapasão uma obra iniciada num mandato terá que ser dada seqüência no mandato seguinte, pois o gasto governamental mais caro é mesmo o da obra inacabada.

Sob o aspecto pragmático verificamos que as diversas propostas de reforma tributária, mesma aquelas realizadas por encomenda de entidades de classes, têm em comum, avaliar inicialmente as propostas

do Governo, em especial aquela que ficou conhecida como proposta Parente e que sofreu diversos ajustes na intensidade em que as críticas foram formuladas.

Essa proposta, quando analisada em seu efeito global, promete manter o mesmo nível de arrecadação nos três níveis da federação (vide tabela III) inserida nos anexos. Entretanto, as simulações são puramente matemáticas, pressupõe a compensação de ganhos para o Estado, trocando-se o ICMS pelo IVA federal. Ora, um tributo com uma alíquota maior, tende a estimular ainda mais ainda a sonegação. Ainda mais, um tributo demora a ter seus institutos consolidados, juridicamente assentados. Os municípios, sob o enfoque da mesma proposta, perderiam o ISS e passariam a ter competência sobre um Imposto sobre Vendas a Varejo. Os técnicos que elaboraram a proposta avaliaram que o resultado financeiro seria igual. Da mesma forma os fiscais de tributos municipais que têm toda uma cultura técnica para fiscalizar os serviços de repente se vêm na condição de fiscais de operações comerciais, o que pode exigir algum tempo para adaptação.

Surge uma pergunta, se é para ficar igual; se a arrecadação ao final será a mesma ora registrada, porque tanta celeuma em torno desse tema?

No caso específico da Zona Franca de Manaus, a complexidade de avaliação e exercícios de simulação, são extremamente falhos face à dinâmica dos mecanismos de incentivos fiscais os quais detalhamos no capítulo 4. A fusão do IPI com o ICMS, concentraria ainda mais poderes para o Governo Federal, ao modificar alíquotas, interferir com a competitividade dos produtos incentivados.

Ressaltamos que embora a ênfase deste trabalho devesse ser dada à questão municipal, entendemos ser impossível avaliar o impacto de uma reforma tributária no município sem uma análise integral dos entes que compõem a federação, até pelo aspecto das transferências intergovernamentais.

Referências Bibliográficas

Baleeiro, Aliomar (1990) *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense.

Bastos, Celso Ribeiro (1998) *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva.

Benchimol, Samuel (1989) *Zona Franca de Manaus. A conquista da Maioridade*. São Paulo: Sver & Boccato.

Câmara Municipal de Manaus (1990) *Lei Orgânica do Município de Manaus*. Manaus: CMM.

Carraza, Roque Antonio (1996) *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8. ed. São Paulo: Editora Malheiros.

Carvalho, Paulo de Barros (1996) *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva.

Constituição da República Federativa do Brasil (1997) 16. ed. São Paulo: Saraiva.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella (1992) *Direito Administrativo*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Editor Fiscal (1998) 3. *Legislação Tributária e Administrativa-Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio* Manaus: Editor Fiscal.

Eficaz (1992) *Código Tributário e Regulamento do ICMS do Estado do Amazonas*. Manaus: Edições Fiscais e Consultoria Amazonense Ltda.

Eficaz (1995) *Legislação Tributária do Município de Manaus*. Manaus: Edições Fiscais e Consultoria Amazonense Ltda.

Enciclopedia Mirador Internacional (1976) São Paulo: Encyclopedica Britânica do Brasil Ltda.

Fundação Getúlio Vargas (1998) *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária*. Brasília: FGV.

Furtado, Celso (1974) *O Mito do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Círculo do Livro S/A.

Gaspar, Walter (1998) *ICMS Comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris.

Harada, Kioshi (1995) *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas.

Lourenço, Américo Lacombe, Masset (1996) *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros.

Maluf, Sahid (1995) *Teoria Geral do Estado*. 23. ed. São Paulo: Saraiva.

Meireles, Hely Lopes (1993) *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros.

Mestrinho, Gilberto (1994) *Amazônia Terra Verde - Sonho da Humanidade*. São Paulo: Editora Três.

Oliveira, Juarez de (1992) *Reforma Administrativa Federal*. 14. ed. São Paulo: Saraiva.

——— (1996) *Código Tributário Nacional*. 25. ed. São Paulo: Saraiva.

Reis, Arthur César Ferreira (1989) *História do Amazonas*. Belo Horizonte: Editora Itatiaia Ltda.

Richardson, Harry W. (1981) *Economia Regional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores.

Silva, José Afonso da (1998) *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Editora Malheiros.

Suframa (1996) *Zona Franca de Manaus. Processo Produtivo Básico*. Manaus: SUFRAMA.

Torres, Heleno (1997) *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

Via Legis (1998) *Informativo n.º 5*. Manaus: Caminha, Assessoria e Consultoria Fiscal S/C.



Anexos



Tabela I - Sistema Tributário Brasileiro

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional nº 5 de 1961	Emenda Constitucional nº 18 (vigência a partir de jan/67)	Constituição de 1988 (vigência a partir de março de 1989)
<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto de Consumo</p> <p>1.3. Impostos Únicos</p> <p>1.4. Imposto de Renda</p> <p>1.5. Imposto sobre a Transferência de Fundos para o Exterior</p> <p>1.6. Imposto sobre Negócios de sua Economia</p> <p>1.7. Impostos Extraordinários</p> <p>1.8. Impostos Especiais</p> <p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre Vendas e Consignações</p> <p>2.2. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis</p> <p>2.3. Imposto sobre Exportação</p> <p>2.4. Imposto sobre Atos Regulados por Lei Estadual</p> <p>2.5. Impostos Especiais</p> <p>3. Municipal</p> <p>3.1. Imposto Territorial Rural</p> <p>3.2. Imposto de Transmissão Intervivos</p> <p>3.3. Imposto Predial e Territorial Rural</p> <p>3.4. Imposto de Indústria e Profissões</p> <p>3.5. Imposto de Licença</p> <p>3.6. Imposto sobre Diversões Públicas</p> <p>3.7. Imposto sobre Atos de sua Economia</p>	<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados</p> <p>1.3. Impostos Únicos</p> <p>1.4. Imposto de Renda</p> <p>1.5. Impostos Extraordinários</p> <p>1.6. Imposto sobre Exportação</p> <p>1.7. Imposto sobre Transporte e Comunicação</p> <p>1.8. Imposto sobre Operações Financeiras</p> <p>1.9. Imposto Territorial Rural</p> <p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias</p> <p>2.2. Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis</p> <p>3. Municipal</p> <p>3.1. Imposto Predial e Territorial Urbano</p> <p>3.2. Imposto sobre Serviços</p>	<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados</p> <p>1.3. Imposto de Renda</p> <p>1.4. Impostos Extraordinários</p> <p>1.5. Imposto sobre Exportação</p> <p>1.6. Imposto sobre Operações Financeiras</p> <p>1.7. Imposto Territorial Rural</p> <p>1.8. Imposto sobre o Patrimônio</p> <p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços</p> <p>2.2. Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação</p> <p>2.3. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores</p> <p>2.4. Adicional de Imposto de Renda sobre Rendas de Capital (<i>revogado</i>)</p> <p>3. Municipal</p> <p>3.1. Imposto de Transmissão Intervivos</p> <p>3.2. Imposto Predial e Territorial Urbano</p> <p>3.2. Imposto sobre Serviços</p>

Tabela II - As transferências intergovernamentais

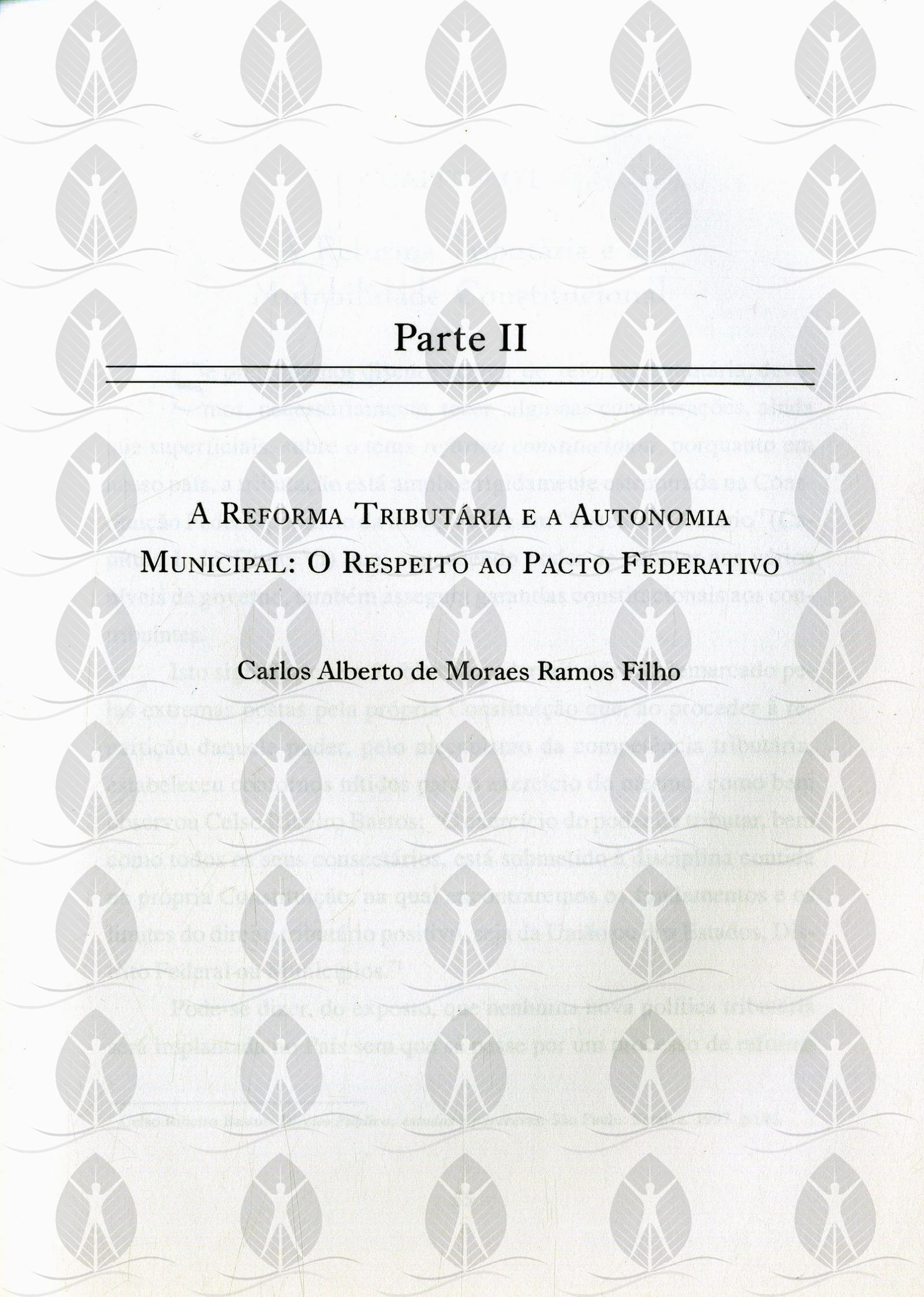
Unidades da Federação	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A. RECEITAS DA UNIÃO	971.517,880	7.856.669,781	110.621,503	5.427.311,422	22.826.976,434	256.593.297,093	6.300.983,956	59.062,938	107.656,639	136.144,368	155.194,894
REC. TRIBUT.	866.788,000	6.503.470,000	82.128,000	2.576.761,000	10.410.598,000	119.521.558,000	2.849.447,000	27.822,000	50.467,606	56.814,561	62.310,307
REC. CONTRIB.	104.729,880	1.153.189,781	28.493,503	2.550.550,422	12.516.577,434	137.061.739,093	3.451.536,956	31.240,938	57.189,033	79.329,807	92.884,587
B. TRANSF. DA UNIÃO	210.038,271	1.499.311,980	20.747,967	894.442,679	3.828.840,918	41.649.399,931	1.005.921,864	8.399,411	17.142,823	22.037,605	24.895,950
PARA ESTADOS	110.905,294	720.797,674	9.632,423	441.177,050	1.946.526,356	21.049.697,864	513.224,440	4.293,915	8.720,693	10.893,302	12.609,759
FPE	74.104,126	543.096,000	9.239,761	385.411,842	1.862.402,095	18.556.513,629	449.127,583	3.746,718	7.721,808	8.735,979	9.763,221
IPI - EXP	0	0	0	55.785,208	264.124,261	2.684.184,235	64.096,957	547,197	998,885	1.140,305	1.242,338
DEMAIS	36.801,168	177.701,674	392,662	0	0	0	0	0	0	1.017,018	1.604,201
PARA MUNICIPIOS	99.132,977	778.514,306	11.115,543	453.265,629	1.882.314,563	20.608.702,067	492.687,223	4.105,496	8.422,130	11.144,303	12.086,191
FPM	89.887,770	712.526,000	10.977,497	453.247,041	1.780.373,387	19.689.859,207	470.091,920	3.820,984	8.080,962	9.142,304	10.307,684
IPI - EXP	0	0	0	16.588	88.041,420	894.728,078	21.365,619	182,399	332,962	380,102	414,113
DEMAIS	9.145,207	65.988,306	138,046	0	13.889,775	14.114,781	1.239,684	2,112	8,207	1.621,897	1.364,385
C. B/A %	21,62%	19,58%	18,76%	16,48%	16,70%	16,23%	15,96%	14,22%	15,92%	16,19%	15,91%
C.1. PARA ESTADOS	11,42%	9,41%	8,71%	8,13%	8,49%	8,20%	8,15%	7,27%	8,10%	8,00%	8,13%
FPE	7,63%	7,09%	6,35%	7,10%	7,34%	7,15%	7,13%	6,34%	7,17%	6,72%	6,29%
IPI - EXP	0,00%	0,00%	0,00%	1,03%	1,15%	1,05%	1,02%	0,93%	0,93%	0,84%	0,80%
DEMAIS	3,79%	2,32%	0,35%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,75%	1,03%
C.2. PARA MUNICIPIOS	10,20%	10,17%	10,05%	8,35%	8,21%	8,03%	7,82%	6,95%	7,82%	8,19%	7,79%
FPM	9,26%	9,31%	9,92%	8,35%	7,77%	7,68%	7,46%	6,64%	7,51%	6,72%	6,64%
IPI - EXP	0,00%	0,00%	0,00%	0,36%	0,36%	0,31%	0,34%	0,31%	0,31%	0,28%	0,27%
DEMAIS	0,94%	0,86%	0,12%	0,00%	0,06%	0,01%	0,02%	0,00%	0,01%	1,19%	0,88%
D. (FPM+FPE+IPI-EXP) %	16,89%	16,40%	18,28%	16,48%	16,64%	16,23%	15,94%	14,22%	15,92%	14,25%	14,00%
E. REC. TRIB. DOS ESTADOS	622.827,173	4.430.322,495	78.207,285	2.476.805,648	11.408.958,399	116.452.555,667	2.387.896,046	26.089,027	48.891,190	56.914,089	63.077,759
F. TRANSF. DOS ESTADOS PARA MUNICIPIOS	153.785,167	1.093.234,344	19.477,183	607.633,849	2.788.026,364	28.762.177,033	595.268,106	6.698,958	13.000,587	15.415,538	16.391,575
COTA-PARTE ICMS	148.450,705	1.068.545,352	19.206,663	593.273,240	2.669.701,740	27.703.319,509	574.925,351	6.404,053	11.783,831	13.896,255	14.987,026
IPVA	5.334,462	24.688,992	270,751	14.360,608	118.324,624	1.058.857,524	20.342,755	294,905	1.216,756	1.519,283	1.894,550
G. F/E %	24,69%	24,68%	24,90%	24,53%	24,44%	24,70%	24,93%	25,67%	26,06%	25,73%	25,99%
H. REC. TOTAL (A+E)	1.594.345,053	12.086.992,276	188.828,788	7.903.917,070	34.355.934,833	373.035.852,760	373.035.852,760	85.161,965	157.547,830	196.058,457	218.272,653
I. TRANSF. TOTAL11	46,31%	44,26%	43,66%	41,02%	41,14%	40,89%	40,93%	39,89%	41,98%	41,92%	41,90%
1.1 PARA ESTADOS (C.1)	11,42%	9,41%	8,71%	8,13%	8,49%	8,20%	8,20%	7,27%	8,10%	8,00%	8,13%
1.2 PARA MUNICIPIOS (C.2 +G)	34,90%	34,84%	34,95%	32,89%	32,65%	32,73%	32,73%	32,62%	33,88%	33,92%	33,77%

1 - Supondo que haja unificação das receitas tributárias dos estados, com as receitas tributárias e de contribuições da União, conforme letra H, da tabela acima

Tabela III - Estrutura Tributária Federal Impostos e Contribuições administrados pela SRF.

ARRECAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS		
1997		
RECEITAS	ARRECAÇÃO (R\$ MILHÕES)	PARTICIPAÇÃO (%)
1. IMPOSTOS S/ COMÉRCIO EXTERIOR	8,968.7	8,37
1.1.I. IMPORTAÇÃO	5,138.4	4.80
1.2.I. EXPORTAÇÃO	3.2	0.00
1.3. IPI - VINCULADO À IMPORTAÇÃO	3,827.1	3.57
2.I. S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI	13,006.4	12.14
2.1. IPI - FUMO	2,840.2	2.65
2.2. IPI - BEBIDAS	1,995.0	1.86
2.3. IPI - AUTOMÓVEIS	1,127.3	1.05
2.4. IPI - OUTROS	7,043.8	6.58
3.I. S/ A RENDA	36,523.8	34.10
3.1. PESSOAS FÍSICAS - IRPF	2,848.7	2.66
3.2 PESSOAS JURÍDICAS - IRPJ	12,802.4	11.95
3.3. RETIDO NA FONTE - IRRF	20,872.8	19.49
4.I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF	3,784.9	3.53
5.I. TERRITORIAL RURAL - ITR	264.3	0.25
6. CONTRIBUIÇÕES	44,315.6	41.37
6.1. CPMF	6,909.4	6.45
6.2. COFINS	19117.9	17.85
6.3. PIS/PASEP	7,590.2	7.09
6.4. CSLL	7,698.5	7.19
6.5. CPSSS	2,595.4	2.42
6.6. FUNDAF	404.2	0.38
7. OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	256.0	0.24
RECEITA ADMINISTRADA	107,119.7	100.00





Parte II

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E A AUTONOMIA
MUNICIPAL: O RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO**

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho



CAPÍTULO I

A Reforma Tributária e a Mutabilidade Constitucional

Se pretendemos discutir acerca de reforma tributária, devemos, necessariamente, tecer algumas considerações, ainda que superficiais, sobre o tema *reforma constitucional*, porquanto em nosso país, a tributação está ampla e rigidamente estruturada na Constituição Federal por meio da disciplina de um “Sistema Tributário” (Capítulo I, do Título VI) que, concedendo poder de tributar aos vários níveis de governo, também assegura garantias constitucionais aos contribuintes.

Isto significa que o âmbito do poder tributário é demarcado pelas extremas postas pela própria Constituição que, ao proceder à repartição daquele poder, pelo mecanismo da competência tributária, estabeleceu contornos nítidos para o exercício do mesmo, como bem observou Celso Ribeiro Bastos: “O exercício do poder de tributar, bem como todos os seus consectários, está submetido à disciplina contida na própria Constituição, na qual encontraremos os fundamentos e os limites do direito tributário positivo, seja da União ou dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.”¹

Pode-se dizer, do exposto, que nenhuma nova política tributária será implantada no País sem que se passe por um processo de reforma

¹ Celso Ribeiro Bastos. *Direito Público: estudos e pareceres*. São Paulo: Saraiva. 1997. p.143.

da Constituição, motivo pelo qual passaremos a analisar as formas pelas quais se pode alterar o texto constitucional.

Reforma constitucional: conceito

A Constituição de um Estado, por consubstanciar sua estrutura fundamental², presume-se estável, o que não significa, todavia, imutabilidade, porquanto sua eficácia repousa, precisamente, na sua capacidade de enquadrar ou fixar, na ordem constitucional, as vontades e instituições menores que a sustentam.³ Como bem destaca o mestre José Afonso da Silva, “deve-se assegurar certa estabilidade constitucional, certa permanência e durabilidade das instituições, mas sem prejuízo da constante, tanto quanto possível, perfeita *adaptação das instituições às exigências do progresso, da evolução e do bem-estar social*. A rigidez relativa constitui técnica capaz de atender a ambas as exigências, permitindo emendas, reformas e revisões, para adaptar as normas constitucionais às novas necessidades sociais, mas impondo processo especial e mais difícil para essas modificações formais, que o admitido para a alteração da legislação ordinária.” (grifos do original).⁴

A reforma é, assim, o modo de alteração do texto constitucional, que se efetiva por meio de emendas ou da revisão, que se constituem na *via formal* para se alcançar esse objetivo. É dizer, de outro modo, que

² José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros. 1993. p. 47.

³ Maurício Antônio Ribeiro Lopes. *Comentários à reforma administrativa*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 1998. p. 31.

⁴ José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*. cit. p. 44.

se altera o direito constitucional pela modificação expressa da letra da Constituição.

Cumpre destacar, todavia, que a realidade constitucional não se altera apenas por emendas ou revisão, sendo também modificável pela interpretação nova que se dê a um antigo dispositivo, pela alteração dos usos e costumes do povo e, sobretudo, pelas mudanças da mentalidade, que fazem com que as normas constitucionais não sejam suscetíveis de uma aplicação única e sempre idêntica, mas, aos contrário, se prestem a aplicações evolutivas - são as denominadas “*alterações não formais da Constituição*”. Exemplo desse tipo de ajuste do texto constitucional é a construção jurisprudencial realizada pela Suprema Corte Norte-Americana.

Todavia, por ser a única a dizer de perto com o objeto deste trabalho, interessa-nos tão-somente a alteração formal da letra constitucional, que, como dito alhures, se efetiva por meio de emendas ou revisão.

Tipos de reforma

Vê-se, no conceito supra, que a reforma constitucional é gênero que concretiza-se em nossa Carta Magna a partir de duas espécies distintas que são a *emenda* e a *revisão* constitucional.⁵ À falta de um rótulo mais adequado, Anna Cândida da Cunha Ferraz denomina tais

⁵ João dos Santos Pereira Braga. “Revisão Constitucional”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Amazonas*, v.10, Manaus, 1998, p. 45

espécies de *Poder de Reforma Ordinário ou Permanente* e *Poder de Reforma Extraordinário ou Transitório*, respectivamente.⁶

Como subespécies que são, a emenda e a revisão, ostentam, ambas, ontologicamente, as mesmas características da espécie “poder de reforma”.⁷ Todavia, por serem espécies diversas, cada uma delas tem suas características diferenciadoras, que passaremos a estudar nas linhas que seguem.

Poder de Reforma Ordinário ou Permanente: as Emendas Constitucionais

A espécie Emenda é prevista no art. 59, I, e regulada pelo art. 60 da Constituição de 1988, que estabelece o procedimento a ser seguido, da mesma forma que em seu parágrafo 4.º estabelece as limitações à sua utilização, as chamadas *cláusulas pétreas*, núcleo imodificável da Carta Constitucional, sobre o qual nos debruçaremos em tópico específico.

As emendas à Constituição não são produto do poder constituinte originário, sendo elaborados pelo constituinte *derivado, instituído ou de segundo grau*.

A própria Constituição prevê quando e como ela poderá sofrer emendas. O art. 60 da CF/88 menciona que a mesma pode ser emenda-

⁶ Anna Cândida da Cunha Ferraz. “Mutações, reforma e revisão das normas constitucionais” *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* n.º 5, São Paulo, Revista dos Tribunais, out.dez./1993, p. 9.

⁷ Humberto Peña de Moraes. “Revisão constitucional”. *Jornal do Cepad*, maio/junho de 1993, p.16

da em dois turnos de votação, considerando-se aprovada a proposta, desde que possua nestes turnos 3/5 dos votos dos membros do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal).

Poder de Reforma Extraordinário ou Transitório: a Revisão Constitucional

A espécie Revisão não se encontra inserida no capítulo dedicado ao processo legislativo, estando expressa no art. 3.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), *in verbis*: “A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.”

Nota-se que o referido dispositivo estabelece, de forma sucinta e lacônica, o rito (procedimento) a ser seguido para sua efetivação, que é diferenciado em relação às demais espécies normativas.

O *quorum* para a sua aprovação é de maioria absoluta, o mesmo, portanto, da lei complementar. A maioria absoluta a ser obtida far-se-á no Congresso Nacional em sessão unicameral.

Temos, portanto, que a Revisão constitucional é mais ampla que as emendas, seu processo é simplificado e seu *quorum* reduzido, não havendo outras restrições expressas à sua efetivação. A previsão, na Constituição, da possibilidade de sua reforma total (revisão), tem, no dizer de Maurício Antônio Ribeiro Lopes, a características de uma “autofagia constitucional”: “uma forma de tornar

acessível pela via derivada o que só poderia ser alcançado pelo poder constituinte originário”.⁸

Histórico da reforma da Carta de 1988

Logo após a sua publicação, já ficava evidente que a atual Constituição da República, promulgada em 5 de outubro de 1988, demandaria, para o futuro, uma intensa atividade de reforma de seu texto, uma vez que as suas imperfeições técnicas não poderiam permanecer.

Consciente disto, os próprios constituintes, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), já abriram espaço jurídico para a realização de uma revisão constitucional, por um processo mais fácil de elaboração e aprovação, pois requeria tão-somente as mesmas exigências das vigentes para aprovação da própria Constituição (*poder constituinte originário*).

Tal processo de reforma (Extraordinário ou Transitório) não tinha data certa fixada na Constituição, mas sabia-se que deveria ter lugar somente após cinco anos da sua promulgação (art. 3.º do ADCT).

A expectativa de um “processo revisional”, todavia, não foi plenamente correspondida, tendo ficado muito aquém do que se poderia batizar de uma verdadeira “revisão constitucional”. Apenas 6 (seis) emendas ao todo foram aprovadas nesse ciclo, nada se alterando substancialmente na Carta Magna. O que de mais marcante foi modificado girou em torno do mandato presidencial, que de 5 (cinco) passou a 4 (quatro) anos. Ressalte-se, todavia, que Poder Reformador se tem feito

⁸ Maurício Antônio Ribeiro Lopes. *Comentários à reforma administrativa*. cit. p. 53.

valer também pela via das emendas comuns (Poder de Reforma Ordinário ou Permanente), é dizer, não integrantes do processo revisional.

Dessa realidade normativa surgiu a seguinte realidade fática: temos atualmente 34 emendas aprovadas, sendo certo que elas se dividem nitidamente em três ciclos bem diferenciados, como bem destacou o Prof. Celso Ribeiro Bastos: um primeiro, com 4 (quatro) emendas, que marca o início da reforma constitucional da Carta de 1988, e vai desde a sua promulgação até o início da reforma constitucional da Carta de 1988, e vai desde a sua promulgação até o início das atividades revisionais com fundamento no art. 3.º do ADCT; um segundo, marcado precisamente pelas Emendas Constitucionais de Revisão, ao todo em número de 6 (seis), aprovadas com fulcro no art. 3.º do ADCT; e um terceiro ciclo, com 24 (vinte e quatro) emendas, que é aquele sob o qual atualmente vivemos, caracterizado pelo retorno às emendas constitucionais demandante três quintos dos votos de cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos.⁹

Cumprido destacar que não mais se admite a realização de um processo de revisão constitucional nos moldes estatuídos pelo art. 3.º do ADCT, isto é, com processo simplificado e *quorum* reduzido.

Com efeito, as normas do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias são - inevitável o pleonasma - de caráter transitório. Desta feita, a norma prevista no art. 3.º esgotou sua eficácia com a malograda “revisão” empreendida e concluída com apenas seis modificações no texto constitucional.

⁹ Celso Ribeiro Bastos. *Emendas à Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva. 1996.

Em decorrência disto, somos levados a concluir que não cabe mais falar em revisão constitucional, só restando àqueles que pretendem realizar uma reforma do Sistema Tributário Nacional o processo das Emendas do art. 60 da Carta Política. A revisão é singular e única, não podendo repetir-se.¹⁰

Limites à reforma: as cláusulas pétreas

Vimos que, atualmente, a competência reformadora se corporifica por meio do instrumento chamado *emenda à constituição* (art. 59, I, CF/88) que submete-se a limitações impostas pela manifestação Constituinte prévia (originária)¹¹. Tais limitações inscritas na constituição são de três ordens: a) procedimental (ou formal); b) circunstancial; e c) material (ou substancial).

a) Limites formais

O procedimento de elaboração de Emenda à Constituição obedece ao disposto no artigo 60 da CF/88, que há de ser rigorosamente atendido, sob pena de inconstitucional em razão de desobediência à forma.

Dentre as limitações formais - também chamadas de procedimentos - destacam-se: o órgão do poder de reforma (o Congresso Nacional), a iniciativa reservada da proposta de emenda (art. 60, §§ 2º, 3º e 5º, CF).

¹⁰ Nesse sentido: Carla Izolda Fiuza Costa Marshall. *Direito constitucional: doutrina e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 1996. p. 46.

¹¹ O poder constituinte originário, ao contrário, não está limitado por nenhuma norma de direito positivo.

b) Limites circunstanciais

As vedações circunstanciais são aquelas do § 1.º do art. 60 da CF/88¹². Significa que nas circunstâncias do estado de sítio ou do estado de defesa ou da intervenção Federal, impede-se a reforma do texto constitucional, que, por ser de relevância nacional, não pode ocorrer em instantes de conturbação nacional.¹³

Se houver alguma proposta de emenda já em tramitação, o seu andamento ficará suspenso, em qualquer fase em que se encontre, até que o País volte à normalidade.

c) Limites substanciais

Como limite substancial à reforma constitucional temos as chamadas “cláusulas pétreas”. As cláusulas pétreas, também chamadas cláusulas de imutabilidade ou garantias de eternidade, são limites materiais ao poder de reforma constitucional. Referem a conteúdos, princípios, normas constitucionais que não podem ser objeto de deliberação pelo poder de reforma constitucional.

No texto constitucional vigente, as vedações quanto ao conteúdo, à matéria, são aquelas previstas no § 4.º do art. 60, que impedem até mesmo a deliberação sobre proposta de emenda tendente à alteração da Federação, do voto direto, secreto, universal e periódico; da separação dos Poderes; dos direitos e garantias individuais.

¹² Celso Ribeiro Bastos prefere chamar tais limitações de *temporais* (in *Emenda à Constituição de 1988*, cit., p.22). Diversamente leciona José Afonso da Silva, que estabelece distinção entre as limitações circunstanciais e as temporais, lembrando, ainda, que na história constitucional brasileira, somente a Constituição do Império (1824) estabeleceu limitação temporal, porquanto previra que, tão somente após quatro anos de sua vigência poderia ser reformada (art. 174) (in *Curso de direito constitucional positivo*, cit., p. 60).

¹³ Michel Temer. *Elementos de direito constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros. 1992. p.36.

Tais limitações seriam também impostas à revisão constitucional?

Há quem comungue a idéia de que o Constituinte originário não após qualquer restrição à revisão quando dela tratou no texto transitório (art. 3.º do ADCT). Para este não há limitações ao poder de revisão.¹⁴

Todavia, considerando a semelhança de ambos os instrumentos de reforma constitucional, entendemos pela imposição daquelas restrições pertinentes às emendas também à revisão, ou seja, para ambas as espécies de reformas existentes.¹⁵

Portanto, ainda que consideremos a possibilidade de realização de uma reforma constitucional tributária na forma preconizada pelo art. 3.º do ADCT - o que descartamos anteriormente e somente se admite *ad argumentandum tantum* - esta também teria que sujeitar-se às cláusulas pétreas, dentre as quais sobressai o princípio do federalismo, sobre o qual debruçaremos nossas atenções nas páginas que seguem.

¹⁴ Nagib Slaibi Filho. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense. 1988. p. 33; José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*, cit., 62. O Prof. José Afonso da Silva, diga-se de passagem, sustentava que a revisão constitucional estabelecida no art. 3.º do ADCT não sujeitava-se sequer ao controle de constitucionalidade, nem mesmo quanto aos aspectos formais (ob. cit., p. 63).

¹⁵ Nesse sentido: Humberto Peña de Moraes. "Revisão constitucional". *Jornal do Cepad*, maio/junho de 1993. p. 1 e 6.

CAPÍTULO II

○ Estado Federal: Lineamentos

Estado: conceito e elementos constitutivos

○ s homens reuniram-se, embrionariamente, em grupos sociais, por que concluíram que é imprescindível à sobrevivência a colaboração mútua.

Esses grupos, de organização precária, passaram, paulatinamente, a solicitar a satisfação de necessidades gerais, impossíveis de serem atendidas pela manifestação individual de cada um dos seus elementos. Assim, desde o momento em que o homem passou a viver em sociedade, teve a necessidade de criar um ente politicamente organizado para gerir o interesse de todos.

Este ente organizado, que é o próprio Estado (do latim *status*, que significa “estar firme”), é o responsável direto pela administração dos bens e interesses da comunidades, tendo por finalidade o “bem comum”, i. é, o atendimento ao interesse público.

O Estado, como ordem política da sociedade, é reconhecido desde antigüidade. O seu conceito vem evoluindo, a partir da “polis” grega e da “civita” romana, graças aos questionamentos e pesquisas realizadas por diversos estudiosos.

É impossível, no entanto, encontrarmos um conceito único de Estado que seja totalmente aceito por parte dos doutrinadores. Isto porque o Estado é um organismo social muito complexo e os conceitos, por sua vez, são pontos de vista especificados, embora geralmente formais, de cada autor.

Todavia, apesar da dificuldade de conceituar o Estado com precisão, observa-se nos conceitos e juízos de diversos autores alguns elementos que são fundamentais para a estruturação do conceito básico de Estado: 1) uma sociedade permanente de homens; 2) um determinado território; 3) um governo independente; e 4) visa basicamente alçar o bem comum. Considerando-se esses elementos, teremos chegado a uma revisão global e abrangente do processo de conceituação do Estado, visto que se adequa às opiniões da grande maioria da doutrina.

Tais elementos compõem a estrutura formadora do Estado, sendo conseqüentemente, indispensável à existência do mesmo. São os chamados *elementos constitutivos do Estado*, ou, como prefere outros autores *elementos essenciais do Estado*.

Com algumas poucas exceções concorda a doutrina majoritária como sendo três os elementos essenciais do Estado, embora diverjam quanto a eles. São esses elementos de *ordem material* e de *ordem formal*.

Os elementos materiais são a *população* e o *território*, porque erigem-se em fatores concretos sensíveis. O elemento formal é identificado com o poder político - ou alguma de suas expressões, como autoridade, *governo* ou *soberania* -, que é o vínculo que agrega o grupo humano.

As formas de Estado

A posição recíproca em que se encontram os elementos do Estado (povo, território e poder político) caracteriza a forma de Estado.

Por forma de Estado entende-se, assim, “a maneira pela qual o Estado organiza o povo e o território e estrutura o seu poder relativamente a outros poderes de igual natureza, que a ele ficarão coordenados ou subordinados.”¹⁶

Duas são, assim, as formas de Estado: a) *Estado simples* (Estado Unitário: França, Inglaterra, Espanha, Portugal, Uruguai, Bolívia, etc.) e b) *Estado composto*, compreendendo a União Pessoal (Hanôver, de 1714 a 1838), a União Real (Suécia-Noruega, de 1815 a 1905), a União Incorporada (Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda, de 1800 a 1922), a Confederação (Suíça, de 1481 a 1788), a Federação (Estados Unidos da América do Norte, de 1787 em diante), o Império (a Inglaterra, de 1838 em diante) e a Comunidade (a Commonwealth de Winston Churchill).¹⁷

Estados simples são aqueles em que uma única autoridade de governo se exerce, onde o poder público tem uma única expressão: *o governo nacional*.

Os Estados compostos são, como o próprio está a indicar, uniões de dois ou mais Estados, que se forma por motivos diversos.¹⁸

¹⁶ Kildare Gonçalves Carvalho. *Direito constitucional didático*. 3ªed. Belo Horizonte: Del Rey. 1994. p. 66.

¹⁷ O Império e a Comunidade são novas formas de Estado, *sui generis*, não admitidas por alguns autores. Sobre elas, escreve Paulino Jacques: “(...) no Império, as colônias ou possessões não são nem mesmo autônomas, mas os domínios desfrutam de plena autonomia (Canadá, Austrália, Nova Zelândia e União Sul-Africana, antes do 2.º pós-guerra); e na Comunidade, os Estados componentes, além de autônomos, são parassoberanos (os mesmos estados hoje, e mais a Irlanda do Sul). Bem se vê que a Comunidade é a evolução do império, cujos membros tendem a adquirir verdadeira soberania, para romper, oportunamente, todo vínculo de sujeição à Metrôpole (...)” (*in Curso de direito constitucional*, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 173.

¹⁸ Aderson de Menezes. *Teoria geral do Estado*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1967. p.180.

Estado Unitário

No Estado Unitário, há centralização política e administrativa e às vezes mitigada. Para o ente descentralizado inexistem autonomia política, autogoverno, legislatura e jurisdição.

Confederação de Estados

No Estado Confederal, que é uma liga de Estados com fins políticos e econômicos ou militares, cada membro conserva sua soberania

A Confederação se assenta em *tratado internacional* e não em *Constituição*: surge de um convênio entre Estados soberanos (partícipes) que não abdicam sua soberania.¹⁹

Estado Federal

O Conceito de Estado Federal pode ser encontrado em contraste com o Estado Unitário e a Confederação de Estado.

A Federação é a forma de Estado caracterizado pela partilha constitucional de competência conjugada pela participação das ordens locais na ordem jurídica nacional. Encontra-se calcada em uma Constituição e não em um simples tratado, como ocorre com as confederações.²⁰

¹⁹ Este é o motivo que leva Michel Temer a deixar de indicar a Confederação como forma de Estado (*Elementos de direito constitucional*, cit., p. 58).

²⁰ Paulo Adib Casseb. *Federalismo: aspectos contemporâneos*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira. 1999. p.12.

É a forma de Estado composta de unidades federativas dotadas de autonomia político-administrativo (arts. 1.º e 18 da Constituição Federal). Opõe-se ao Estado Unitário, porquanto este hospeda um único centro de poderes legiferantes, ainda que realize uma descentralização meramente administrativa.

No Estado Federal, que é um Estado de Estados, só a União goza de soberania, porque os membros são simplesmente autônomos (*self-government e self-administration*), mas não soberanos. Na Federação, a soberania é da nação. União e Estados-Membros formam *ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição, que os subordina. Falta aos Estados-Membros soberania e representação na ordem internacional.²¹

Michel Temer enumera três requisitos como indispensáveis à *configuração* do Estado Federal:

- a) descentralização política ou repartição constitucional de competências;
- b) participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional; e
- c) possibilidade de autoconstituição, ou seja, a existência de constituições locais.²²

Aduz, ao demais, que a *manutenção* do Estado Federal, de seu turno, depende de dois requisitos:

²¹ Vitor Hugo Mota de Menezes, *Lições elementares de direito internacional público*, Manaus: s/ed. 1999. p. 48 e 63.

²² Michel Temer. *Elementos de direito constitucional*. cit. p. 57.

a) a rigidez tendente a impedir qualquer processo de reforma que cogite extinguir a Federação; e

b) a existência de um órgão incumbido do controle da constitucionalidade das leis, no sentido de assegurar a intangibilidade do postulado federativo, bem como os princípios imersos em suas dobras.²³

A característica básica de qualquer federação está em que o poder governamental se distribui por unidades regionais. Na maioria delas, essa distribuição é dual, formando-se duas órbitas de governo: a central e as regionais (União e Estados Federados) sobre o mesmo território e o mesmo povo. Mas, no Brasil, como veremos, o sistema constitucional eleva o Município à categoria de entidade autônoma, isto é, entidade dotada de organização e governo próprios e competências exclusivas. Com isso, a federação brasileira adquire peculiaridade.

²³ Michel Temer. *Elementos de direito constitucional*. cit. p. 57

CAPÍTULO III

O Município e sua Autonomia no Regime Federativo erigido pela Constituição de 1988

A Constituição de 1988 declara, em seu art. 1.º, que o Brasil é uma República Federativa “formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.

Inferre-se do dispositivo retrotranscrito que a Carta de 1988, mantendo-se a nossa tradição constitucional, segue o regime federativo, inaugurado com a Constituição Republicana de 1891.

Como é de sabença, o nosso federalismo não provém da união de entidades separadas: não foi um federalismo *por associação*, segundo o que denomina Jeanneau Benoît, e sim o oposto, ou seja, aquilo que este denomina de *federalismo por dissociação*, porquanto existia, no Império, um Estado unitário, que a República transformou em Estado Federal.²⁴

Impende destacar que a Constituição vigente inclui no pacto federativo o Município, que é a base da organização política e administrativa de um país, sendo, por outro lado, a menor unidade territorial da Federação.

Ressalte-se que a partir da Carta de 1934 passamos à divisão tríplice das competências, com o reconhecimento constitucional do Município como entidade estatal nivelada à União e aos Estados-Membros.

²⁴ Cf. José Frederico Marques. “O regime federativo”. *Constituição e Constituinte*, Cadernos APAMAGIS-6, Revista dos Tribunais, 1987, p.63.

Contudo, embora autores do porte de Hely Lopes de Meireles, Pontes de Miranda e Victor Nunes Leal afirmassem que o Município era entidade estatal integrante da Federação, entidade medularmente política, somente agora, com a Constituição de 1988, é que, pela primeira vez, na nossa história constitucional, o Município passou a ganhar, expressamente, o *status* constitucional, através do seu art. 1.º, *caput*.

Observa-se que o Município saiu bastante fortalecido, não só com esse exposto reconhecimento constitucional, de integrante da Federação, como também pela impossibilidade de editar leis orgânicas próprias, além de uma descentralização dos recursos tributários prevista pela nova Constituição.²⁵

Como bem destaca Celso Ribeiro Bastos, o fortalecimento da autonomia municipal se manifesta sob um tríplice aspecto: “a sua inclusão dentre as pessoas que integram a Federação ao lado dos Estados-Membros e do Distrito Federal (art. 18), a competência que agora lhes é própria de promulgarem sua Lei Orgânica (art. 29), e finalmente, o acréscimo de sua capacidade legislativa, não só pelo alargamento do rol de assuntos que lhe competem, como também, pela introdução de uma competência legislativa suplementar que hoje lhes permite editar leis estaduais e federais nos pontos em que essas possam ter uma angulação que as torne interessantes para o Município (art. 30, II).”²⁶

Nos termos, pois, da Constituição vigente, o Município brasileiro é entidade estatal integrante da Federação, como entidade político-ad-

²⁵ Toshio Mukai. *Administração pública na Constituição de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 6.

²⁶ Celso Ribeiro Bastos, *Estudos e pareceres: direito público*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 238-239.

ministrativa, dotada de autonomia política, administrativa e financeira. É uma peculiaridade brasileira, já que não encontramos em outros países o Município como peça de um sistema federativo.

CAPÍTULO IV

A Reforma do Sistema Tributário Nacional e o Respeito ao Pacto Federativo e à Autonomia Municipal

Há diversos anos se discute a necessidade de reformulação do sistema tributário brasileiro que, como todos sabem, em suas grandes linhas, foi estruturado em 1965 com a edição da Emenda Constitucional n.º 18, desenvolvida com a colaboração de Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva e Gilberto de Ulhôa Canto.

Com a Constituição de 1988, muitos já admitiam a necessidade de uma imediata reforma fiscal - expressão que já seja a ser um modismo no País -, sob o argumento de que o País se tornaria ingovernável, se mantido mesmo sistema instituído pelo Estatuto Político vigente.

A Reforma tributária é imperiosa, não há quem a conteste. Todavia, não se pode permitir que tal reforma acabe por alargar a dependência das administrações municipais ao Governo Federal, fazendo com que os Municípios passem a viver sem rendas suficientes para atender às necessidades locais, e sem possibilidade de exercerem com autonomia suas funções administrativas e obrigações constitucionais.

Uma reforma que se pretenda eficaz deve fixar as rendas municipais de forma discriminada, destacando-se das rendas centrais. Deve, de igual forma, assegurar a autonomia financeira dos Municípios através da livre instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e aplicação de suas rendas. Com isto serão garantidos os recursos necessários aos Municípios para que, diante de suas obrigações constitucionais, possam prestar um serviço de qualidade à população.

Devem ser mantidos, igualmente, em favor dos Municípios, mecanismos de participação na arrecadação da União e dos Estados, como modo de melhorar as suas finanças (transferências intergovernamentais)²⁷, a fim de que não sejam nutridos por tributos próprios ou por empréstimos feitos interna ou externamente.

Ao contrário, se se pretender instituir, através da reforma tributária, uma centralização excessiva da receita fiscal da União, além de implicar numa desfiguração do pacto federativo, serão comprometidos os projetos dos Estados e dos Municípios o que acarretará o esvaziamento de suas atividades político-administrativas.

Parece-nos evidente que uma reforma constitucional tributária que amplie a competência impositiva da União, em detrimento das finanças dos Municípios atenta flagrantemente contra o princípio da autonomia municipal e, portanto, contra o princípio da Federação, porquanto, a característica fundamental do federalismo é a autonomia dos Estados-Membros e dos Municípios.

É claro que o artigo 60 da C. F. não proíbe apenas emendas que expressamente declarem “fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado”. Como nota José Afonso da Silva: “a vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação; basta que a proposta de Emendas se encaminhe ainda que remotamente, “tenda” (emendas *tendentes*, diz o texto), para a sua abolição.”²⁸

²⁷ As transferências intergovernamentais são transferências de recursos entre as várias esferas de governo, ou seja, são formas de participação de umas pessoas políticas no produto da arrecadação de outras. Os artigos 157 e 158 da Constituição Federal tratam da “Repartição das Receitas Tributárias”.

²⁸ José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, 9.^a Ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 61.

Assim, por exemplo, a autonomia dos Municípios assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica *tendência* a abolir a forma federativa de Estado.

Com efeito, no âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do Município - que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional - impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Dito de outro modo, de nada adiantará aos Municípios a autonomia administrativa se não dispuserem de recursos próprios para financiar seus gastos e permitir a realização de seus serviços públicos. Sem recursos suficientes, a autonomia do municípios só existirá “no papel”.

A autonomia financeira, como bem destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho, “resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação, e, também, equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências, assunto inexistente, ou pouco relevante nos Estados unitários.”²⁹

Assim, sendo a Federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, têm-se que qualquer agressão ainda que velada, a este dogma, constitui inconstitucionalidade, a teor do art. 60, § 4.º, I, CF/88.³⁰

²⁹ Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p. 63

³⁰ Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Curso de direito tributário brasileiro*. cit. p. 63.

Como bem destaca a Prof^a Misabel Abreu Machado Derzi, “todo projeto ideal de reforma pressupõe um amplo debate público sobre o papel do Estado, seus deveres e encargos, distribuídos segundo as distintas esferas da Federação, e a estratégia de desenvolvimento econômico a ser adotada”³¹. Assim, qualquer modificação do sistema tributário em vigor deve ter observado os princípios nucleares intangíveis da Constituição brasileira, que não são alteráveis pelo poder constituinte derivado, dentre eles o princípio federativo.³²

Destarte, quanto à reforma fiscal, afigura-se pertinente a persecução de alternativas técnicas capazes de viabilizar a captação de recursos financeiros necessários à manutenção dos Municípios, pois, do contrário, o conceito de autonomia municipal, longe de tornar-se realidade, apenas figurará na Constituição, posto que os Municípios continuarão submissos, nos moldes do centralismo que vigia a época colonial.

³¹ Misabel Abreu Machado Derzi. “Reforma tributária, federalismo e estado democrático de direito”. In: *Estudos tributários* (org. Condorcet Rezende). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 433.

³² Misabel Abreu Machado Derzi. “Reforma tributária, federalismo e estado democrático de direito”. cit. p.433.

Conclusões

Diante de todo o exposto, conclui-se que:

a) em virtude de, em nosso país, a tributação estar amplamente estruturada na Constituição Federal, nenhuma nova política tributária poderá ser implantada sem que se passe por um processo de reforma do texto constitucional;

b) o processo de reforma tributária sujeita-se às limitações que se impõem às alterações formais da Constituição, dentre as quais destacam-se a forma federativa de Estado (art. 60, § 4.º, da Constituição Federal) e, por conseguinte, a autonomia municipal;

c) o Sistema Tributário Nacional deve caracterizar-se pela descentralização e fortalecimento da autonomia municipal, não se permitindo, por conseguinte, a redução de suas competências tributárias nem das transferências federais e estaduais para essas esferas de governo;

d) em respeito ao pacto federativo, deverá a reforma tributária definir, de forma clara, as obrigações e a competência de cada um dos entes federativos, inclusive dos Municípios, não podendo reduzir a receita tributária própria dos mesmos nem inviabilizar a administração municipal, sob pena de inconstitucionalidade;

e) para reafirmar sua ampla autonomia, em relação às outras pessoas políticas, o Município deve continuar a ter meios necessários para a realização dos seus objetivos, o que poderá ser feito através da criação e arrecadação livre de seus impostos, bem como a sua participação em algumas rendas tributárias dos Estados e da União.



Referências Bibliográficas

Aguiar, Joaquim Castro (1995) *Competência e autonomia dos municípios na nova Constituição*. 1. ed. 5. tir. Rio de Janeiro: Forense.

Araújo, Luiz Alberto David / Nunes Júnior, Vidal Serrano. (1998) *Curso de direito constitucional*, São Paulo. Saraiva.

Baracho, José Alfredo de Oliveira (1982) *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: FUMARC/UCMG.

Barreto, Aires (1988) Os municípios na nova Constituição brasileira. In: *A Constituição brasileira 1988: interpretações* (coord.) Ives Gandra da Silva Martins, Rio de Janeiro: Forense Universitária. p. 81-93.

Bastos, Celso Ribeiro (coord.)(1995) *Por uma nova federação*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

Bonavides, Paulo (1998) *Curso de direito constitucional*. 7. Ed. São Paulo: Malheiros.

Braga, João dos Santos Pereira (1998) Revisão constitucional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Amazonas*, v. 10, Manaus, p. 45-54.

Braz, Petrônio (1994) Município: Ente federativo. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* n. 8, jul/set, p. 103-107.

Brito, Edvaldo. (1995) Divisão tributária no federalismo brasileiro. *In: Direito tributário contemporâneo: estudos de especialistas*, São Paulo: Atlas, p. 21-26.

Bulos, Uadi Lammêgo (1997) *Mutação constitucional*. São Paulo: Saraiva.

Casseb, Paulo Adih (1999) *Federalismo: aspectos contemporâneos*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira.

Coelho, Sacha Calmon Navarro (1999) *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense.

Dallari, Dalmo de Abreu (1991) *Elementos de teoria geral do Estado*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva.

Derzi, Mizabel Abreu Machado (1999) Reforma tributária, federalismo e estado democrático de direito. *In: Resende, Condorcet (org.) Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar.

Ferraz, Anna Cândida da Cunha (1993) Mutação, reforma e revisão das normas constitucionais. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 5, out./dez, p. 5-24.

Marinho, Josaphat (1997) Reflexões sobre a constituição e reforma constitucional. *In: Mello, Celso Antonio Bandeira de (org.) Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. v. 2. *Direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros.

Martins, Ives Gandra da Silva. (1998) Reforma tributária, *In: Cidadania e justiça*. Revista da Associação dos Magistrados Brasileiros. n.4. p. 71-79/ 1. semestre 1998.

Menezes, Aderson de (1967) *Teoria geral do Estado*, 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense.

Oliveira, Fabrício Augusto de (1995) *Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional*. Campinas: Editora da UNICAMP.

Pontes, Helenilson Cunha (1996) Federalismo e repartição tributária. *In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. n.15 Sao Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. abril/ junho, p. 32-41.

Rocha, Cármen Lúcia Antunes. (1996) *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*, Belo Horizonte. Del Rey.

Silva, José Afonso da (1993) *Curso de direito constitucional positivo*, 9. Ed. São Paulo: Malheiros.

----- (1989) *O município na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

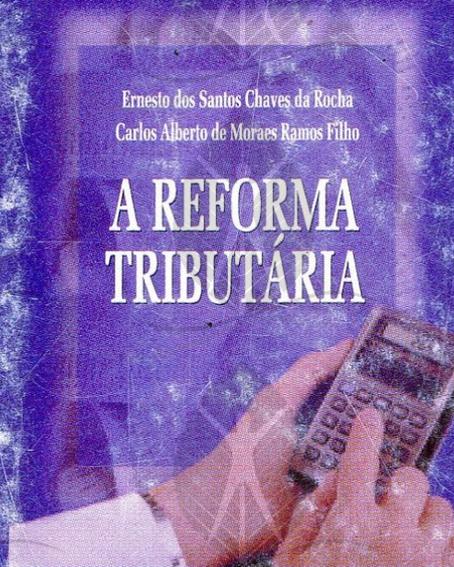
Temer, Michel (1992) *Elementos de direito constitucional*. 9. Ed. São Paulo: Malheiros.

**EQÜIDADE E FIDELIDADE
AO PACTO FEDERATIVO:
PRESSUPOSTOS DEMOCRÁTICOS
DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Ernesto dos Santos Chaves da Rocha

**A REFORMA TRIBUTÁRIA
E A AUTONOMIA MUNICIPAL:
O RESPEITO AO
PACTO FEDERATIVO**

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho





AVISO

A disponibilização (gratuita) deste acervo, tem por objetivo preservar a memória e difundir a cultura do Estado do Amazonas. O uso destes documentos é apenas para uso privado (pessoal), sendo vetada a sua venda, reprodução ou cópia não autorizada. (Lei de Direitos Autorais - [Lei nº 9.610/98](#)). Lembramos, que este material pertence aos acervos das bibliotecas que compõem a rede de bibliotecas públicas do Estado do Amazonas.

EMAIL: ACERVODIGITALSEC@GMAIL.COM

Secretaria de
Estado de Cultura



CENTRO CULTURAL DOS
POVOS DA AMAZÔNIA