

DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS DO MERCOSUL.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito
Constitucional e
Presidente do Centro de Extensão Universitária.

Nos espaços comunitários, há um imposto, cujo regime jurídico único se impõe aos países signatários, ou seja, o imposto sobre o valor agregado, assim como necessário se faz que a Constituição permita a prevalência do tratado internacional sobre o direito ordinário.

No Mercosul, os três países (Argentina, Uruguai e Paraguai) já adequaram o seu direito a esta realidade, tendo nas reformas constitucionais que provocaram, adaptado sua lei suprema a esta necessidade. O IVA é um imposto, nestes países, sob o controle do governo central e os tratados prevalecem sobre o direito ordinário.

No Brasil, tais alterações ainda não ocorreram, não vislumbrando possam ocorrer em breve, visto que a adoção de um IVA centralizado depende de uma reforma tributária que, neste ponto, sofre considerável pressão dos Estados para que não ocorra, já que desejam a manutenção da regionalização do tributo e os tratados

internacionais continuam tendo eficácia próprios de lei ordinária, sem a prevalência que ostentam nos outros países.

No livro coordenado por Edison Fernandes, introduzo este pequeno estudo tecendo considerações perfunctórias sobre o sistema tributário brasileiro para depois estudar os artigos 5º e 7º do Tratado de Assunção e para concluir, por fim, com a parte do sistema tributário de cada país, no que concerne ao IVA.

De início, é bom lembrar que a regionalização do ICMS –único exemplo nas Federações conhecidas que adotam o IVA--, a manutenção da CPMF, que tira competitividade a nação que adota tal técnica de incidência, assim como a cumulatividade dos tributos circulatorios dificultam uma integração e harmonização dos sistemas tributários adotados em cada país.

Não cuidarei das taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais pois não diretamente ligados às questões de integração tributária do Mercosul. Cuidarei, pois, só dos impostos.

IMPOSTOS DA UNIÃO

O "caput" do artigo 153 e seus incisos têm a seguinte redação:

"Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre:

I. importação de produtos estrangeiros;

II. exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III. renda e proventos de qualquer natureza;

IV. produtos industrializados;

V. operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI. propriedade territorial rural;

VII. grandes fortunas, nos termos de lei complementar".

Como se percebe, o elenco da União é reduzido em relação à Carta anterior, cujo artigo 21 apresentava o repertório que se segue:

"Art. 21 Compete à União instituir imposto sobre:

I. importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas ou as base de cálculo;

II. exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observados o disposto no final do item anterior;

III. propriedade territorial rural;

IV. renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;

V. produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

VI. operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VII. serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII. produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior; e

X. transportes, salvo os de natureza estritamente municipal".

Perdeu, pois, a União cinco impostos, a saber: os três únicos, o de transportes e o de comunicações, que passaram para os Estados, ganhando em contrapartida o imposto sobre grandes fortunas.

Manteve-se, portanto, em sua competência os três impostos regulatórios (IE, II e IOF), com o que as relações comerciais externas, as operações de câmbio e concernentes à política monetária ficaram sob seu controle, no que agiram bem os constituintes, pois, nitidamente, impostos a serem geridos pela União, como guardião do equilíbrio político-financeiro e econômico da Federação.

A novidade foi não submeter o IOF à proteção do princípio da anterioridade, visto que na precedente Constituição garantidos estavam os contribuintes de sua não-imposição no mesmo exercício em que foi instituído ou elevado.

Em verdade, o princípio da anterioridade não oferta problemas maiores se não aplicado no concernente aos impostos indiretos, como são os três, embora o IOF incida sobre operações de câmbio e/ou de títulos mobiliários, posto que a sua exigência é sobre a circulação de tais bens. Como os fatos geradores são, formal e estruturalmente instantâneos, não há o risco, como nos impostos de estrutura complexiva, de se discutir o campo de abrangência do princípio da irretroatividade, razão pela qual nunca afetarão operações pretérias.

De qualquer forma, a possibilidade de não-submissão ao princípio da anterioridade depende de sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, em face do ar. 165, § 2º, assim redigido:

"Art. 165 Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 2º. A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento".

Prefiria, todavia, a fórmula adotada na subcomissão e sugerida pelo IASP-ABDF, de um prazo de 90 dias entre a promulgação da lei e sua aplicação.

Os impostos regulatórios, no mais das vezes, objetivam menos a arrecadação e mais a instrumentalização de mecanismos para evitar distorções nas relações comerciais, monetárias e cambiais, que poderiam afetar o comércio interno e externo.

Não poucas vezes, a alteração de alíquotas de proteção às indústrias nacionais, como represália à política de comércio exterior adotada por outros países, tem que ser imediata, justificando-se, pois, neste caso, não só o não-respeito à anterioridade do exercício, mas a delegação de competência impositiva do Poder Legislativo ao Executivo.

Manteve-se, pois, tal delegação estendida ao IOF exposta no § 1º do art. 153:

"É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".

A delegação, todavia, não pode ser ofertada à autoridade inferior. Só é titular da delegação concedida o presidente da República, de tal forma que qualquer mudança de alíquota tem que necessariamente ser veiculada pelo presidente da República e dentro dos estritos limites permitidos pela lei que delegou a competência.

Coloca-se o problema sobre se seria o caso de se utilizar da expressa "delegação de competência", visto que a doutrina considera a competência indelegável, sendo delegável apenas a capacidade legislativa.

A questão surgiu quanto ao texto anterior no tocante à definição de competência residual, considerando todos os doutrinadores que a delegação a que fazia menção o art. 18, § 5º, não era de competência, mas da capacidade.

Embora correta aquela colocação, pois não há delegação de exercício de competência já exercida, no caso a delegação é de competência legislativa. A competência é indelegável, salvo exceção constitucional. A capacidade, não. A hipótese, todavia, é de delegação de competência legislativa, por força do princípio constitucional, no que a exceção se justifica, e não mero exercício de capacidade arrecadatória.

O imposto de importação é nitidamente um imposto de proteção e de arrecadação. O mais antigo nas relações entre os homens, tem esse tributo um caráter internacional inequívoco, na medida em que os acordos gerais ou regionais buscam uniformizá-lo para facilitar o comércio internacional, qualquer que seja a teoria dominante para determinada conjuntura (competitivismo, protecionismo ou da vantagem comparativa).

A União Européia, a ALADI, o Pacto do Caribe, a OMC e, agora, o Mercosul são exemplos de acordos tarifários supranacionais, objetivando a regulação do comércio internacional, desde a forma de zonas de livre comércio e de uniões aduaneiras até aquelas de mercado comum e espaço comunitário.

O perfil, em minha opinião, do atual texto e do anterior é o mesmo, razão pela qual até que seja modificado o CTN, continua a ser regulado pelos comandos dos arts. 19 a 22 daquela lei com eficácia de complementar.

O imposto de exportação, diversamente, é um imposto de utilização menor. Apenas incide sobre bens exportáveis, cujo mercado externo não é afetado pela imposição interna. A regra, no comércio internacional, é não exportar impostos. As isenções, imunidades, não-incidências ou alíquotas zero, adotadas por todos os países na sua mercancia extrafronteiras, são formas de ofertar competitividade aos produtos nacionais perante outros produtos de nações concorrentes, sendo um desserviço, nas áreas em que a competitividade é aguda, onerar produtos com tributos, reduzindo a capacidade concorrencial de um país e de seus empresários.

Por esta razão foi curiosa a visão pouco evoluída do constituinte, de permitir que os Estados fixem tributação indireta (ICMS) sobre produtos industrializados semi-elaborados, visto que, sobre não terem os governos dos Estados visão global dos problemas nacionais, mais preocupados na solução de suas dificuldades regionais, tenderam a suprir suas burras --sempre insuficientemente cobertas para atender o elevado nível de desperdício de recursos públicos que constitui o modelo federativo brasileiro-- com taxaço sobre a exportação. E a consequência foi que, no momento em que se eliminou, pela lei complementar n. 87/96, tal imposição, foi obrigada a União a compensar os Estados pela “perda” de arrecadação, sendo de qualquer forma, o contribuinte, onerado.

Enquanto todos os países lutam para que seus produtos sejam aceitos, nos acordos internacionais, pelos demais países, sem que sofram qualquer incidência, procurando reduzir os impostos de importação e exportação, o Brasil, com o esdrúxulo princípio distritalesco, foi o único que, sem discutir, ofertou graciosamente ao cenário internacional a eliminação de competitividade de seus produtos, com política que foi definida, não pela União, mas pelos Estados e que resultou em ônus para União após sua revogação pela referida lei complementar n. 87/96.

A tradição, no comércio exterior, é não exportar tributos, mas produtos; o Brasil, todavia, com a nova Constituição, cria modelo novo. O Brasil tentou, pois, concorrer no mercado internacional, não reduzindo, mas aumentando os preços de seus produtos industrializados.

A solução da L.C. n. 87/96 não eliminou, todavia, os problemas inerentes a cumulatividade das contribuições (PIS, COFINS, CPMF) que continuam onerando as exportações, apesar de alguns estímulos, e impondo tributação maior aos produtos nacionais que aos estrangeiros, no mercado interno.

A eliminação dos tributos não significa que o comércio internacional aceite subsídios. Os subsídios são condenados. O produto a concorrer no comércio internacional deve ter a densidade econômica que lhe pertine, sem ter a redução de preços por força do suporte artificial de subsídios.

Não se exporta tributos, mas não se criam preços artificiais, com valores inferiores por força de incentivos monetários, financeiros, cambiais, extrafiscais, como cotas, prêmios ou juros negativos.

O imposto de exportação hospeda o mesmo perfil do sistema anterior, em idêntica linha do IOF, com o que tal tributo regulatório continua também sendo regulado pelo CTN.

As operações de crédito, câmbio e seguro compreendem todas as praticadas pelo sistema financeiro, securitário e cambial, com controle do Banco Central e do IRB, entendendo eu que as operações fora do sistema, como a troca de títulos entre particulares, não estão sujeitas ao referido imposto, por falta de regulação em nível de lei complementar.

O CTN estabelece os limites entre os quais não se encontra tal extensão, não impossível, todavia, por reformulação, seja de lei explicitadora da Carta Magna, seja de lei ordinária.

O IOF anteriormente foi implantado por decreto-lei, recepcionado pelo novo sistema, mas creio que sua alteração não poderá ser feita senão por lei e nunca por medida provisória, que se justificaria apenas em casos de urgência e relevância, hipótese afastada em se tratando de IOF, que não está sujeito ao princípio da anterioridade.

Os imposto regulatórios da União, são, portanto, os três atrás tratados.

Dois impostos do sistema são nitidamente arrecadatários, ou seja, o IPI e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, muito embora o IPI possa ser também utilizado vicariamente como regulatório, e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como distributivo.

Em nosso projeto para a Constituinte (IASP/ABDF), pretendemos eliminar o IPI, criando um imposto sobre consumos especiais, assim como unindo os três impostos sobre a circulação (produção, comércio de mercadorias e prestação de serviços), mas o outorgando à competência dos Estados. A União conservaria, portanto, sua competência para uma pequena lista de produtos (automóveis, cigarros, bebidas, produtos de beleza etc.), submetendo-se o resto da industrialização à incidência do ICMS.

A Constituição manteve o IPI com o mesmo perfil do IPI anterior, embora, tenha alargado, como se verá adiante, a competência dos

Estados sobre as demais operações. Manteve, ainda, a dupla incidência sobre a produção e circulação de mercadorias com idêntico fato gerador (IPI e ICMS).

Mais do que isso, conseguiram Estados e Municípios que a União, repassasse não mais 33%, mas 47% de sua arrecadação de IPI e IR a Estados e Municípios, e mais a parte que diz respeito à exportação, podendo em certos casos atingir a 57%, como tratarei adiante.

Esta a razão pela qual a União passou a preferir criar novas contribuições ou utilizar o Finsocial, depois a COFINS, como formas impositivas, para furtar-se às transferências exageradas impostas pelo constituinte.

Sendo o IPI e o Imposto de Renda os dois principais impostos de arrecadação da União, essa perda é de tal ordem que, a todo aumento do IPI e do Imposto de Renda, a União necessitará praticamente dobrar a imposição, para poder ficar com a metade, apenas, do recebido.

O IPI é um imposto seletivo, não-cumulativo e inincidível nas operações industrializadas para o exterior.

A ineficiência redacional permanece a mesma do texto anterior no que diz respeito à não-cumulatividade, visto que adotou o legislador a expressão cobrado, quando a doutrina e a jurisprudência já definiram que a não-cumulatividade exclui a incidência anterior e não a cobrança, que pode inclusive nem ser feita.

Três, portanto, são as características do IPI, ou seja, é seletivo, não-cumulativo, e as operações para o exterior são imunes no concernente a essa imposição.

O Imposto de Renda, por outro lado, tornou-se mais justo, na medida em que houve a eliminação do princípio das mordomias oficiais, constante do art. 21, IV, da precedente Constituição, que estava assim redigido:

"IV. renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei".

Hoje pagarão, todos, imposto sobre a renda pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que seja resultado do produto do trabalho, capital ou de ambos, ou ainda de proventos de qualquer natureza, estes considerados os acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda.

Os arts. 43 e 45 do CTN aplicam-se, por inteiro, à nova redação do texto maior, visto que sua estrutura nuclear não foi alterada, mas apenas o que diz respeito às mordomias.

O § 2º do artigo 153, todavia, contém dois dispositivos curiosos, estando assim redigidos:

"§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I. será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II. não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho".

O primeiro deles declara que os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade orientam o Imposto de Renda.

Embora a teoria da progressividade, por apresentar feição mais ideológica que prática, esteja em franca decadência no mundo inteiro, houve por bem o constituinte tentar reabilitá-la, tornando-a expressa algumas vezes, muito embora seja uma teoria de restrição de direitos e desestímulo ao trabalho, à poupança e ao investimento.

A generalidade e a universalidade são, por outro lado, princípios pertinentes à imposição tributária, válidos para todos os sistemas civilizados. Constando ou não da Constituição, são permanentemente aplicados. Apenas se a lei suprema os proibisse é que não seriam hospedados pela ordem jurídica. Norteiam todo o sistema tributário nacional e o dos países civilizados.

Mais curioso, todavia, é a regra do inciso II, que torna imune a renda do aposentado desde que seja exclusivamente de rendimentos do trabalho, com o que tal cidadão está desestimulado de aplicar nas carteiras de poupança. Por outro lado, a má redação do texto permite interpretar que haja dois tipos de renda que o aposentado esteja recebendo, a saber, a do próprio trabalho e a da

aposentadoria, o que é evidentemente contraditório. A imunidade apenas se justifica em relação aos proventos da aposentadoria.

A redação infeliz antes prejudica que beneficia o aposentado, pois raro é o aposentado que não tenha uma pequena renda proveniente não de trabalho, mas de modesta poupança e muitas vezes constituída pelos recursos advindos do fundo de garantia levantado por ocasião da aposentadoria.

Por outro lado, há evidente contradição terminológica, pois se a renda total é constituída só de rendimentos do trabalho, não há espaço para a aposentadoria, cujos proventos recebidos tornariam a renda do trabalho parcial.

Por fim, passo a examinar, perfunctoriamente, os dois impostos distributivistas.

De início, é mister esclarecer que o distributivismo, via Estado, é uma falácia. O Estado retira recursos do cidadão e, no mais das vezes, os distribui apenas entre os detentores do poder. A lei de responsabilidade fiscal (L.C. n. 101/2000) destina 60% dos recursos dos tributos para pagamento da mão-de-obra oficial, nos Estados e Municípios, e 50% na União. A redistribuição de renda, no Brasil, tem o seguinte caminho: sai do povo e é destinada realmente para os governantes, em todos os escalões, algumas migalhas retornando de novo ao povo.

Nada obstante ser esta a tradição brasileira, os constituintes continuaram a insistir na função redistributivista da imposição, mais por um ato de fé do que alicerçados em qualquer evidência. Tal

profissão de fé é, aliás, privilegiada, visto que foram eles os primeiros a aumentar seus próprios vencimentos acima de quaisquer índices inflacionários, em antecipação declarada da sua especial visão da redistribuição de rendas. Já a redistribuíram “pro domo sua”.

O certo, todavia, é que o ITR e o IGF têm este caráter de "redistribuição".

O § 4º do artigo 153 está assim veiculado:

"§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

O imposto objetiva desestimular as propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas, desde que exploradas pelo próprio proprietário que outra não tenha.

Tal imposto, por outro lado, agora pertence metade à União e metade aos Municípios, com o que houve maior vontade impositiva da União em sua utilização, já que não mais repassa toda a arrecadação, como fazia quando da Carta anterior (art. 24, § 1º).

O imposto sobre grandes fortunas é um imposto novo, cujo perfil terá que ser ofertado por lei complementar.

O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de "grande fortuna", estarão a salvo desse tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito.

De qualquer forma, é um imposto de desestímulo.

Quando todos os países do mundo reduzem os impostos patrimoniais, o Brasil ingressa decididamente pela contramão da História ao criar tal imposição, a ser definida em lei complementar.

A observação de que a lei complementar dará o perfil do imposto é despicienda, visto que o art. 146, III, já o exigia. Não há tributo no sistema brasileiro que não necessite de lei complementar para ofertar-lhe o perfil. Mais um dos descuidos de nosso prolixo constituinte.

Por fim, uma inovação. O ouro, que é mercadoria, passou a ser ativo financeiro, valendo como se título fosse, se adquirido para reservas e especulação e não para ser utilizado como matéria-prima.

O § 5º do art. 153 da Constituição Federal tem a seguinte redação:

"§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à

incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I. 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II. 70% para o Município de origem".

A "ficção jurídica", por estar na Constituição, prevalece, já que a lei pode fazer do quadrado, redondo e do preto, branco, se por imposição constitucional.

Da mesma forma que uma casa alugada para especulação não é ativo financeiro, o ouro não o seria em tais circunstâncias, do ponto de vista material, mas o é do ponto de vista legal.

A incidência, para tais efeitos, é do IOF e não do ICMS.

Passa a União toda a arrecadação do IOF para Estados e Municípios, apenas ficando com a parte dos territórios inexistentes, ou seja, não fica com coisa alguma.

Tal desestímulo poderia levar a União a nunca tributar tais ativos, razão pela qual impôs o constituinte uma alíquota mínima de 1%.

Por fim, tem a União a competência residual, que, como já se viu, aplica-se também às contribuições sociais novas, sendo que o texto restringe mais os poderes da União que o anterior, a saber os artigos 18, § 5º, e 21, § 2º, assim redigidos:

"A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal" (art. 18, § 5º);

"A União pode instituir:

I. contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social; e

II. empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de Direito Tributário" (art. 21, § 2º).

Sobre ser necessária lei complementar, não podem tais impostos ser exigidos em havendo base de cálculo e fato gerador idênticos aos já existentes, assim como não podem ser cumulativos.

Tal princípio, o do art. 154, assim redigido:

"Art. 154 A União poderá instituir:

I. mediante lei complementar, imposto não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não

tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II. na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação",

é extensivo às contribuições sociais criadas após o dia 5 de outubro de 1988, nos termos do § 4º do art. 195, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido que para as contribuições sociais a única exigência é de lei complementar.

Os impostos extraordinários apenas surgem por motivo de guerra -- ou em sua iminência-- e são temporários. Deverão ser extintos tão logo cessadas as causas que os criaram.

A iminência de guerra pode justificar a instituição de imposto extraordinário, objetivando permitir a geração de receita para enfrentar, o país, as despesas acrescidas por eventual conflito. O princípio parece-me bom, visto que muitas vezes há inclusive confrontos, no Direito Internacional, sem declaração de guerra oficial. Resta a definição do que seja iminência.

Justifica-se, pois, a extensão dos motivos para sua instituição, pela mera iminência de guerra, assim como firmar-se como um imposto temporário.

São essas as regras básicas que conformam a imposição tributária da União no que concerne aos impostos, que implicou acentuado aumento da carga tributária.

OS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Aos Estados e ao Distrito Federal compete instituir impostos sobre transmissão "causa mortis" sobre bens móveis, semoventes e imóveis, além de direitos a eles referentes, assim como sobre a doação de quaisquer bens e direitos; sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços e transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; sobre a propriedade de veículos; sobre a renda derivada de rendimentos e ganhos de capital, assim como sobre lucros de pessoas físicas e jurídicas.

Ganham os Estados e o Distrito Federal um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias ampliado, absorvendo 5 impostos federais do antigo sistema, a saber: os três únicos, o de transportes interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Perdem o imposto sobre transmissões mobiliárias, a título oneroso, mas recebem um novo imposto, que é o da transmissão de bens móveis e semoventes e de direitos sobre os mesmos, por herança, legado ou doação. Mantêm o imposto patrimonial sobre os veículos e têm adicionado à sua competência um imposto de renda, cuja base de cálculo é o imposto sobre a renda federal sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital de pessoas físicas e jurídicas.

Está o artigo 155, em seus três incisos, assim redigido:

"Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I. transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*
- II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
- III. propriedade de veículos automotores".*

Defendi, desde a promulgação da Constituição que, nas permutas, que não representam transmissões onerosas, não haveria qualquer incidência, visto que o espectro da competência estadual se circunscreve às transmissões causa mortis e "doações", e a dos municípios, como verei, aos atos onerosos.

O sistema das duas competências não me permite visualizar a competência de Estados ou Municípios sobre as transmissões por "permutas", pois, se por valores idênticos, não são transmissões onerosas e nem tais operações foram contempladas pela Constituição.

Em relação ao imposto patrimonial sobre os veículos, a redação atual é melhor que a anterior, visto que a parte final do art. 23, III, do texto antecedente:

"vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos",

nunca chegou a ser compreendido, pela inexistência de impostos sobre a utilização de veículos e pelo fato de as taxas não

comportarem esse perfil, nem na contraprestação, nem no exercício do poder de polícia.

No máximo, as taxas poderiam corresponder ao uso de estradas (pedágios) ou à vistoria dos veículos, mas nunca à sua utilização.

A redação atual é melhor, representando o imposto um imposto patrimonial sobre os veículos, como o IPTU é sobre a propriedade imobiliária.

Em relação ao imposto sobre transmissões causa mortis e doações, o constituinte esclarece que tem competência para instituir o imposto e cobrá-lo o Estado ou o Distrito Federal em que o bem imóvel esteja situado.

No concernente aos direitos e transações com bens imóveis, no caso de herança ou legado, é competente para cobrá-lo o Estado onde é processado o inventário ou onde há o arrolamento, e, no caso de doação, aquele em que o doador tenha domicílio.

Se o doador residir no exterior ou lá tiver seu domicílio, ou se o de cujus possuía bens, residia ou era domiciliado no exterior, ou ainda se seu inventário já tiver sido processado, caberá à lei complementar determinar de quem será a competência para cobrá-lo.

A matéria não será de fácil solução. Uma sugestão seria a de atribuir competência ao Estado onde se situar a maior parte dos bens, seguido do critério do último domicílio do residente no Brasil antes da mudança ou, sendo impossível ou inexistente qualquer dos

critérios anteriores, o da residência ou domicílio dos donatários ou dos herdeiros ou legatários.

Por fim, as alíquotas máximas de tal imposto são fixadas pelo Senado.

Fica a sugestão para o legislador complementar.

O ICMS é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação.

De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar 25% do arrecadado para os Municípios, elevando-se, pois, a participação destes em 5%.

Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário, do Centro de Extensão Universitária, em 1978, a saber:

"A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo".

Parece-me que para efeitos do espectro que foi mantido, ou seja, no concernente às operações relativas à circulação de mercadorias, não houve alteração no novo texto, prevalecendo, pois, o critério acima exposto.

Em relação à ampliação do campo de incidência do imposto, todavia, há inúmeras considerações a serem feitas.

De início, mantém o § 2º a mesma infeliz redação sobre a não-cumulatividade, referindo-se a "imposto cobrado" e não "incidente", visto que a não-cumulatividade implica o direito a crédito, desde que o imposto tenha incidido, independentemente de ter ou não sido cobrado.

Assim já se manifestou a doutrina, assim já decidiu o STF.

O texto atual não faz menção, como o anterior, à lei complementar, mas, à evidência, coube à lei complementar fixar os critérios da não-cumulatividade, que não foram muito diversos dos vigentes. A lei complementar n. 87/96 deu o perfil de tributo com as alterações das Ls.Cs. n.ºs. 92, 99 e 102.

O constituinte, em sua teimosia em manter impropriedades jurídicas e não corrigi-las, insiste, por outro lado, em que a "não-incidência", salvo determinação em contrário, não gerará direito a crédito.

O dispositivo se justifica em relação à isenção. Como, quando há isenção, há o nascimento da obrigação tributária, mas não o do crédito, entendeu o constituinte que, nessa hipótese, o ICMS não

seria "não-cumulativo", mas "cumulativo". Abre exceção negativa ao princípio da "não-cumulatividade", tornando --para esses efeitos--, salvo disposição em contrário, cumulativo o imposto.

Já nos casos de "não-incidência", porque não há incidência, o que não incide não existe, e o que não existe não gera direito.

O constituinte, em relação à hipótese do inciso II, portanto, ao falar, reiterando o erro do texto anterior, que a não-incidência não gera direito a crédito, adotou fórmula acaciana, como seria a de um dispositivo com a seguinte redação: "O ser humano que não foi concebido não tem direitos garantidos por esta Constituição".

O que a nova Constituição traz, como "acréscimo de pioria", é que a isenção e a "não-incidência" futuras também tornam inexistentes tais isenção e "não-incidência" passadas.

Não há mais, à luz da teoria da não-cumulatividade, isenções e não-incidências nas operações posteriores, posto que sempre terão estas as incidências dos créditos não mantidos das operações anteriores.

A voracidade fiscal --característica da deformada Federação brasileira, que transforma o país, não em Federação Real, mas em Estado Unitário Tripartido, sufocando os cidadãos pagadores de tributos-- com o inciso II tornou mais retrógrado o princípio da não-cumulatividade, de tal forma que o ICMS é em parte não-cumulativo e em parte cumulativo.

As isenções das operações anteriores não geram direito a crédito e as isenções e não-incidências das operações posteriores não

permitem a manutenção dos créditos anteriores, com o que não mais há, na grande maioria dos casos, nem isenções, nem "não-incidências" nas relações comerciais múltiplas, e sim operações mais ou menos tributadas pelo novo texto.

Outra novidade do sistema é a seletividade do tributo. A essencialidade dos produtos ou dos serviços permite alíquota diferenciada.

Em matéria de alíquota, há a considerar algumas alterações no texto anterior.

Tinha o § 5º do artigo 23 a seguinte dicção:

"§ 5º A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação".

O atual texto declara:

"§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I. será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas

anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II. a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III. poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V. é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estado, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII. em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII. na hipótese da alínea "a", do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX. incidirá também:

- a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X. não incidirá:

- a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI. não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII. cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

De início, o inciso IV faz menção a que o Senado não estabeleça apenas as alíquotas máximas, mas sim as alíquotas cabíveis nas operações interestaduais e de exportação.

Tal colocação permite uma evolução em relação às operações de exportação, visto que o Senado Federal, por maioria absoluta, pode

estabelecer até a alíquota zero para todos os produtos exportáveis. Tal desoneração ocorreu com a L.C. n. 87/96.

Nas operações interestaduais, o texto anterior, que exigia a uniformidade e as alíquotas máximas, oferecia solução não distinta da atual, posto que apenas o teto não poderia ser ultrapassado, mas as alíquotas acordadas entre os Estados teriam que ser uniformes.

É bem verdade que os Estados podiam acordar alíquotas inferiores abaixo ao teto, não tendo hoje tal faculdade. Se estabelecidas as alíquotas devidas, por maioria absoluta, todos os Estados deverão se submeter a uma alíquota única.

As alíquotas foram estabelecidas para as operações interestaduais pela Resolução n. 22/89 do Senado, assim redigida:

"Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

§ único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte,

Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I. em 1989, oito por cento;

II. a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o artigo 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989".

Não estou, todavia, convencido de que tenham os secretários da Fazenda força maior do que aquela que a Lei Complementar n. 24 lhes outorga hoje. Aliás, neste sentido, tem decidido a Suprema Corte.

Faculta-se, ainda, ao Senado o estabelecimento de alíquotas máximas nas operações internas, objetivando-se evitar guerra entre os Estados, com aprovação qualificada, vale dizer, aprovação, por maioria absoluta, de resolução cuja iniciativa surja de um terço dos membros daquela Superior Casa Legislativa.

Se a guerra entre os Estados ocorrer, nesta hipótese caberá também ao Senado, por 2/3 de seus membros e iniciativa da maioria absoluta, fixar as alíquotas máximas. Infelizmente, nos últimos 13 anos de Constituição, esta guerra ocorreu, tendo sido o STF aquele que procurou inibir, embora não encerrar a guerra.

Em tese, o conflito deve ocorrer, mais em relação às alíquotas mínimas, para atração de investimentos, do que em relação às máximas, posto que estas, nas operações internas, são de exclusivo interesse dos próprios Estados, em face de operações que nasçam e morram dentro das forças impositivas daquela unidade federativa, antes rejeitando que atraindo investimentos.

O inciso VI oferta curioso comando, visto que impede que as alíquotas internas sejam inferiores às aplicadas nas operações interestaduais. Como estas são estabelecidas pelo Senado Federal, à evidência, as alíquotas internas, em tese, teriam sua implantação uniforme pelo Senado, tornando praticamente inútil o disposto no inciso anterior, que permite ao Senado estabelecer alíquotas máximas e mínimas para tais operações.

Abre, todavia, o inciso, exceção para a deliberação dos Estados.

Lei complementar terá que ser produzida para gerar tal deliberação. O dilema permanece quanto a ter sido ou não recepcionada a lei complementar n. 24, na sua parte inconstitucional, que alargava o espectro permitido pela Emenda Constitucional n. 1/69, art. 23, § 6º. De qualquer forma, lei complementar poderá autorizar os Estados, por convênio, a reduzir alíquotas, pois a redução de alíquotas é sempre um benefício fiscal.

Avanço, todavia, foi o disposto no inciso VII, visto que com ele o constituinte equaciona de vez a célebre discussão sobre se haveria ou não uma única alíquota, após o julgamento pelo STF da questão da Tintas Ypiranga. Deixa de existir, portanto, a dúvida criada em face da precedente Constituição.

Em minha opinião, o texto anterior, mesmo após a E.C. n. 23/83, continuou a não permitir a distinção nas operações interestaduais em função da condição do destinatário. As operações eram interestaduais pelo simples fato de as mercadorias atravessarem as fronteiras dos Estados, conforme expus em dois pareceres meus publicados nos livros "Advocacia Empresarial" (Ed. OAP-SP, 1988) e "Direito Administrativo e Empresarial" (Ed. CEJUP).

O texto vigente espanca qualquer dúvida. É a condição do destinatário que determina a alíquota e não a natureza da operação. Tais pendências não mais poderão ser renovadas à luz do atual texto.

Por fim, ainda no concernente às alíquotas, nas operações interestaduais (aquelas em que o destinatário for contribuinte do ICM), o Estado de sua localização terá direito à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O dispositivo parece nitidamente indicar que, nas operações internas que se sucederem às operações interestaduais, a diferença a maior pertencerá ao Estado onde essas operações sejam realizadas, o que evidentemente torna o dispositivo supérfluo, na medida em que, mesmo que ele inexistisse, caberia ao Estado do destinatário tal diferença.

Se, todavia, pretendeu o constituinte que, em tais operações, o Estado do destinatário recebesse, além dessas alíquotas, praticadas nas operações internas, repasse de diferenças dos Estados exportadores, percebendo destes, por ficção, diferença de alíquota,

tal interpretação esbarraria em inviabilidade real, ferindo a autonomia própria da Federação. Ficção dessa natureza conflitaria com a própria estrutura do sistema e seria inadmissível. Por esta razão, o PEC n. 175/95 pretende alterar a Constituição neste ponto.

Prefiro, pois, ficar com a interpretação que torna o dispositivo inócuo, isto é, a outorga aos Estados de procederem como teriam que necessariamente proceder pela sistemática do ICMS.

O inciso IX cuida das incidências do ICM.

Adota o país, decididamente, o princípio da substituição tributária, assim como a convivência dos princípios da nacionalidade e da territorialidade do contribuinte.

O ICMS é um imposto que incide à saída da mercadoria, sendo seu contribuinte o produtor e deflagrador do processo de circulação.

O inciso IX transfere o fato gerador do deflagrador do processo de circulação para o receptor do bem, mesmo que destinado ao ativo fixo. Há um diferimento do imposto que seria devido pelo exportador estrangeiro --a que o Estado não pode atingir, pois fora das forças soberanas da nação-- para o importador nacional, assim como se adota idêntica formulação para os serviços prestados no exterior à empresa ou contribuinte brasileiros,

Se, por outro lado, os serviços prestados no exterior o foram por empresas brasileiras, parece que o dispositivo sugere a possibilidade de o ICMS incidir sobre aquelas operações, hipótese, todavia, que entendo não correta. Em verdade, o serviço prestado por empresa

brasileira no exterior está fora do âmbito de ação aos Estados, sobre o fato gerador corresponder à prestação de serviços não em outro Estado, mas em outro país.

Na hipótese inversa, todavia, entendo que o serviço prestado no exterior para empresa brasileira permite que o ICMS incida quando do pagamento de tal serviço do Brasil ao prestador estrangeiro, substituindo-se a empresa brasileira ao verdadeiro prestador de serviços. Tal incidência apenas onerará mais o custo do serviço contratado, a ser pago com as escassas divisas nacionais.

Não considero, porém, possível que o serviço prestado por brasileiro no estrangeiro possa ser atingido pela incidência do ICMS, não tendo a Constituição cuidado desse tipo de serviço.

A alínea b do inciso IX considera da competência estadual os serviços não compreendidos na competência municipal, explicitando conformação que já defendi quando à velha Constituição, de que o Município não tem competência residual, mas preferencial, cabendo à lei complementar definir seus serviços. O que não estiver na competência dos Municípios é que, residualmente, entrará na competência dos Estados e da União.

No caso, as mercadorias produzidas com serviços fora da competência municipal serão tributadas, por inteiro, pelos Estados, redação que, todavia, não equaciona o tormentoso problema referente aos restaurantes, visto que, por força da jurisprudência do STF, os serviços prestados necessitariam estar fora da lista de serviços, para que o valor global fosse incluído como base de cálculo da operação.

Há que se lembrar, no caso concreto, embora não seja esta minha opinião, que o Supremo Tribunal Federal entendeu que, no fornecimento de alimentos por restaurantes, há duplo fornecimento, de mercadorias e de serviços, e base de cálculo teria que levar em conta essa situação.

Apenas se a lei complementar excluísse da competência municipal tal tipo de serviço é que a incidência poderia ser plena, pelo menos à luz da interpretação da Suprema Corte. A lei complementar n. 87/96 trouxe, todavia, para o âmbito do ICMS tal oposição.

As imunidades apresentadas como hipótese de não incidência constitucional são três. A primeira delas refere-se aos produtos industrializados, excetuados os semi-elaborados definidos em lei complementar, matéria que já comentei, criticando a outorga de poderes ofertada aos secretários da Fazenda. É certo que essa outorga é limitadíssima, não podendo reduzir a competitividade nacional no comércio exterior. De resto, o Senado Federal poderá estabelecer para tais produtos a alíquota zero, com o que se manterá o princípio do Direito anterior (art. 19, § 2º).

A Lei Complementar nº 65/91 é de manifesta inconstitucionalidade, pois delegou competência legislativa para o Confaz definir os produtos semi-elaborados, sobre ter sua redação sido modificada no Senado Federal sem ter voltado para a Câmara, tornando hipótese cumulativa em hipóteses alternativas.

Tal lei foi substituída pela Lei Complementar n. 87/96 que elimina a incidência do ICMS sobre produtos semi-elaborados.

Acrescente-se à tese --já atrás apresentada, de que os Estados apenas poderiam ter legislado complementarmente por convênio, uma única vez, para regular matéria sem tratamento tributário-- e de que o tratamento jurídico anterior já existia, a saber, a desoneração tributária. Por esta razão entendo, como Gilberto de Ulhôa Canto, Miguel Reale, Hamilton Dias de Souza, Alcides Jorge Costa, que o Convênio 66/88 não poderia cuidar de matéria modificada de lei complementar, com tratamento legislativo recepcionado.

Com relação às operações que destinam a outros Estados petróleo, inclusive derivados, e eletricidade, a imunidade objetiva permitir circulação não onerosa do produto entre os mesmos, a qual, todavia, beneficiará o Estado receptor na exigência, que fará do ICMS, no fornecimento desses bens.

Sendo que os Estados produtores de combustíveis encontram-se da Bahia para o Sul, tal medida beneficiará fundamentalmente os Estados do Norte e do Nordeste, não obstante a Usina de Tucuruí colocar-se na região Amazônica. É que esses Estados recebem mais petróleo e derivados, além de energia elétrica, que os Estados do Sul.

O ouro só não será incidido pelo ICMS se deixar de ser mercadoria para se transformar em ativo financeiro, definido em lei, que, entendo, deva ser complementar.

Mantém-se, por outro lado, a norma do § 12 do art. 23 da velha Constituição:

"§ 12. O montante do imposto a que se refere o item V do art. 21 integrará a base de cálculo do imposto mencionado no item II, exceto quando a operação configure hipótese de incidência de ambos os tributos".

A redação é melhor no novo texto:

"XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".

Por fim, o inciso XII é despiciendo em parte:

"XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Quando diz que cabe à lei complementar definir os contribuintes, essa afirmação já estava contida no inciso III, a, do art. 146, já que para todos os impostos tal esfera de atuação é reservada à lei complementar.

A substituição tributária, a meu ver, também já se encontrava na competência da lei complementar, visto que a obrigação tributária 'e de definição por tal veículo e não se pode falar no aspecto material de qualquer imposto sem relacioná-lo ao aspecto pessoal.

O disciplinar o regime de compensação do imposto não oferta, também problemas maiores, visto que se encontrava no inciso II do art. 23 da anterior Constituição.

Os demais casos --de necessidade explícita de lei complementar--, das letras f, e, f e g, também corretamente foram considerados de conformação por tal veículo, visto que a definição do local de estabelecimento responsável pelo pagamento, assim como aquele em que ocorre o fato gerador do tributo, devem ser veiculados por instrumento legislativo mais estável. Mesmo que não houvesse sua exigência na letras d, e, f e g, a necessidade de lei complementar decorreria do art. 146, III.

A exclusão a que se refere a letra e do inciso XII traz uma indagação: a de se saber se dita lei complementar não poderá ter o mesmo perfil daquela a que se refere o art. 19, § 2º, da EC nº 1/69.

Dizer que a lei complementar pode conceder isenções ou excluir da incidência não é a mesma coisa? Pelo menos quanto a seus efeitos?

No meu entender o dispositivo é até mais amplo, posto que no velho diploma apenas em casos de relevância poderia a União isentar. Para o atual, sendo caso de exportação para o exterior, a lei pode excluir a incidência sem qualquer justificativa até mesmo sobre produtos que não precisariam proteção. E sobre todos, sem excepcionar nenhum.

A manutenção de crédito nas remessas para outros Estados ou para a exportação de serviços e mercadorias também é de bom alvitre que permaneça na competência da lei complementar.

Por fim, o regular isenções, incentivos e benefícios fiscais, no estilo da lei complementar nº 24, cuja constitucionalidade em alguns dispositivos continua até hoje duvidosa, é útil que continue sob a esfera de influência da lei complementar, visto que dessa forma se evita guerra entre as unidades federativas.

Estando o § 3º assim redigido:

"§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do país",

o que se garantiu é que o ICMS e ICCG são os únicos incidentes, nenhum outro imposto ou espécie tributária podendo recair sobre tais operações.

À evidência, a restrição material aos dois impostos não implica restrição a uma única operação, visto que, pela teoria da não-cumulatividade, o ICMS poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, tantas vezes quantas forem as operações. Resta, todavia, a explicitação complementar para saber quais os outros tributos excluídos, entre eles taxas, contribuições rurais incidentes sobre faturamento, sobre não ser desarrazoado entender que, à falta de explicitação constitucional, os próprios tributos diretos estariam excluídos. À falta de explicitação, entendo que todos os tributos, sem exceção, estão excluídos.

É, de resto, a postura de alguns juízes ao examinarem a matéria. A única forma de conciliar o § 3º com o § 12 do art. 34 das Disposições Transitórias é entender que aquela disposição transitória permaneceu constitucional até 1/3/1989, quando entrou em vigor o novo sistema tributário e o § 3º do art. 155, afastando a tributação, por empréstimo compulsório, das obrigações da Eletrobrás.

Com retrocessos e avanços, o perfil do novo ICMS deverá ofertar problemas de aplicação, mormente em face do disciplinamento provisório, convencionado de forma contestável pelos secretários da Fazenda, notoriamente insuficiente, repleto de dispositivos ordinários e regulamentares, que terá que ser necessariamente alterado pelo Congresso Nacional.

A Lei Complementar nº 87/96 deu o novo perfil do ICMS à luz do inciso XII do § 2º do artigo 155.

OS IMPOSTOS MUNICIPAIS

O art. 156 da Constituição Federal está assim versado:

"Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I. propriedade predial e territorial urbana;*
- II. transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*
- III. serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*
- IV. (revogado pela E.C. n. 3/93).*

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inc. II, o imposto previsto no inciso I poderá:

- I. ser progressivo em razão do valor do imóvel e;*
- II. ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.*

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

- I. não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou*

extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II. compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I. fixar as suas alíquotas máximas;

II. excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

§ 4º (revogado pela E.C. n. 3/93)".

Os Municípios brasileiros passaram a ter competência impositiva sobre quatro impostos, a saber: o IPTU, o de transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis, o de vendas a varejo sobre combustíveis líquidos e gasosos e o ISS.

O perfil do IPTU continua o mesmo. Se se pretender manter a estrutura anterior e o perfil conformado pelo CTN, o legislador complementar poderá rigorosamente fazê-lo. A denominação permanece a mesma e não houve alteração em seu desenho legislativo em todo o texto constitucional.

É um imposto real dos municípios.

Já, com Aires Fernandino Barreto, cuidei desse tributo no livro Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, mantendo os mesmos conceitos lá expostos. A E.C. n. 29/2000

introduziu o princípio da progressividade, que antes só era possível para punir o detentor de imóvel que não cumprisse sua função social.

O imposto sobre a transmissão inter vivos por atos onerosos de bens imóveis é novidade. Emenda anterior no Direito pretérito já permitira que o Município participasse da arrecadação desse imposto, mas a competência impositiva era exclusiva do Estado. Passa esta a ser agora exclusiva do Município, assim como o fruto da arrecadação.

Os bens imóveis mencionados são aqueles esculpidos no Direito Civil.

Reza o Código Civil em seus arts. 43 e 44 que:

"Art. 43. São bens imóveis:

I. o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II. tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III. tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.

Art. 44 Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

- I. os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram;*
- II. as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade;*
- III. o direito à sucessão aberta".*

A lição retirada do Direito Civil, que de resto vem do Direito romano, é ainda atual e não precisa ser alterada. Agiu bem o constituinte ao referir-se à experiência civilista para conformar o objeto do imposto. O constituinte refere-se a bens imóveis de dois tipos: o que o é por sua estrutura própria, ou seja, por sua própria natureza, e aquele que cresce por adesão de terras.

O Imposto de Transmissão incide também sobre a cessão de direitos reais sobre os imóveis, assim como sobre direitos obrigacionais relacionados à cessão de direitos à aquisição.

Não há, pois, nenhuma possibilidade de afastar-se a sua incidência através de promessas de cessões ou soluções semelhantes, visto que o IT incide sobre direitos reais e obrigacionais.

À evidência, o limite imposto é o de que a transmissão dos imóveis ou de seus direitos reais ou obrigacionais seja a título oneroso.

Entendo, pois, que as permutas não poderão ser tratadas senão pela diferença entre o valor dos bens permutados. Permutas de imóveis de valores rigorosamente iguais não são a título oneroso, mas mera troca de bens, razão por que a incidência municipal não se realiza e a estadual deixa de hospedá-la. Tal exegese, todavia, não é pacífica.

Em relação ao IPTU, Aires Fernandino Barreto demonstrou que a progressividade apenas é possível em ocorrendo a hipótese do § 4º, II, do art. 182 da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

"§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
I. parcelamento ou edificação compulsórios;
II. imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo".

Parece-me ser esta a melhor postura, visto que o próprio § 1º faz menção a que, se o imóvel atender a sua função social, à evidência, a progressividade será inadmissível.

Aires mantém sua opinião, mesmo após a E.C. n. 29/2000.

O imposto sobre transmissão da mesma forma não incidirá nas incorporações, fusões, cisões e extinções de pessoas jurídicas, desde que seu objeto não sejam preponderantemente as atividades imobiliárias, seja de compra e venda, seja de locação ou arrendamento.

Tal imposto incidente sobre a transmissão de imóvel cabe ao Município onde o bem está situado.

Por fim, o ISS mantém o perfil anterior. Já cuidei do tema no livro Tributos Municipais. A única exclusão é a dos serviços colocados sob a competência do ICMS. No mais, continuam todos os serviços sujeitos ao ISS.

Deve-se lembrar que o único serviço que passa para a competência impositiva dos Municípios é o de comunicações municipais, de rigor, inexistente.

O princípio é bom. A lei complementar determinará a lista de serviços própria do ISS, sendo a competência da União e dos Estados residual. Ficam com o que sobrar, se o serviço pretendido preencher a estrutura do ICMS ou do IPI ou do IOF.

A atual lista de serviços é inconstitucional. Foi aprovada à luz do Direito anterior, não por força de lei complementar, com maioria absoluta votando, mas por acordo de lideranças no Senado. Os próprios senadores justificaram o acordo porque não teriam quorum para obter maioria absoluta. A boa vontade dos senadores não poderia suprir a determinação constitucional, razão por que a lista é inconstitucional. Há trabalhos de Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Luís Mélega veiculados pelo Repertório IOB (8 e 9/88) nesta linha.

Prevalece o direito da lei complementar de excluir a incidência municipal do ISS nas exportações para o exterior, com o que não haverá, para tais atividades, alteração do desiderato constitucional anterior, exposto no art. 19, § 2º.

Fica, pois, o ISS regido pelos atuais decretos-leis n. 604 e 834, até nova lei complementar, à falta de conflito com o Direito pretérito e por força do princípio da recepção.

TRATADOS INTERNACIONAIS

Sendo este o sistema tributário do Brasil lembro que o § 2º do artigo 5º tem a seguinte redação:

"Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte".

À evidência, no que concerne aos tratados internacionais, diz apenas respeito a direitos e garantias individuais exteriorizados em tratados. A Declaração Universal dos Direitos Humanos é obrigatória para o Brasil por força de sua integração à ONU e da aceitação de seus princípios pelo ordenamento nacional que os torna aplicáveis ao país.

Se algumas cláusulas do Tratado de Assunção fossem contrárias a tal Declaração, à nitidez, não poderiam prevalecer, porque os direitos fundamentais nela estatuídos constituem cláusulas pétreas.

É de se lembrar, todavia, que o próprio conceito de cláusulas pétreas, a que se refere o artigo 60 § 4º inciso IV, começa a ganhar contorno diverso, no que diz respeito a sua extensão, com uma tendência crescente do Poder Judiciário em restringir o rol apenas aos denominados direitos e garantias individuais fundamentais.

Em outras palavras, apenas quando tais direitos fundamentais forem objeto de alteração por emenda constitucional ou por legislação infraconstitucional é que a mácula de inconstitucionalidade atingiria a nova veiculação legislativa.

Ao não aceitar a tese de que haveria um "sistema tributário fechado" na ordem constitucional, só ampliável por força da competência residual, a Suprema Corte, de certa forma, hospedou a concepção restritiva das cláusulas imodificáveis sinalizadas na Constituição.

Ocorre que, em matéria tributária, salvo os expressos princípios fundamentais exteriorizados no artigo 150 e também espalhados por outros dispositivos **de forma expressa**, não há cláusula pétrea, podendo emendas constitucionais e legislação inferior alterar regimes jurídicos, alíquotas, incidências, tributos, inclusive criando-os, sem que haja ferimento da lei suprema.

Nesta matéria, respeitados os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade etc., não há que se falar em direitos adquiridos.

Ora, o Tratado de Assunção, em seus artigos 5º, 7º e 8º, assim redigidos:

*"Art. 5º Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são:
a) um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não-tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras*

restrições ao comércio entre os Estados-partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não-tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I); b) a coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e de eliminação de restrições não-tarifárias, indicados na letra anterior; c) uma tarifa externa comum, que incentive a competitividade externa dos Estados-partes; d) a adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e a mobilização dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

....

Art. 7º Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

Art. 8º Os Estados-partes se comprometem a preservar os compromissos assumidos até a data da celebração do presente Tratado, inclusive os Acordos firmados no âmbito da Associação Latino-americana de Integração, e a coordenar suas posições nas negociações comerciais externas que empreendam durante o período de transição. Para tanto: a) evitarão afetar os interesses dos Estados-partes nas negociações comerciais que realizem entre si até 31 de dezembro de 1994; b) evitarão afetar os interesses dos demais Estados-partes ou os objetivos do Mercado Comum nos acordos que celebrarem com outros países membros da Associação Latino-americana de Integração durante o período de transição; c) realização de

consultas entre si sempre que negociem esquemas amplos de desgravação tarifária, tendentes à formação de zonas de livre comércio com os demais países-membros da Associação Latino-americana de Integração; d) estenderão automaticamente aos demais Estados-partes qualquer vantagem, favor, franquia, imunidade ou privilégio que concedam a um produto originário de ou destinado a terceiros países não-membros da Associação Latino-americana de Integração",

não afeta, de rigor, nenhuma cláusula pétrea constitucional, antes apenas impondo ao produto comunitário, no país receptor, tratamento tributário idêntico àquele de que goze o produto nacional, de resto, já com jurisprudência firmada, nas questões provocadas pelas relações comerciais com países da ALALC, depois da ALADI, do GATT e agora da OMC.

A própria tarifa externa comum, primeiro grande passo para a implantação do Mercosul, foi negociada, nos termos em que mundialmente se negociam tais tarifas nos espaços plurinacionais, aplicando-se a um tributo tido como regulatório e não arrecadatário, que é a tarifa aduaneira, instrumento de proteção utilizado por todos os países mundiais e por isto sempre negociada, internacionalmente.

Nada obstante, portanto, não ser possível o ferimento de cláusula pétrea constitucional ou decorrente de tratado que cuide de direitos fundamentais, o certo é que o Tratado de Assunção, nos termos em que está atualmente firmado, não agride qualquer norma inalterável, não se colocando, a meu ver, a questão.

Quanto ao IVA que é, de rigor, aquele que mais interessa a integração transcrevo trechos de Edson Fernandes de como é tratado nos 3 países:

- ARGENTINA: *“Outro que merece bastante atenção é o impuesto al valor agregado, o tão conhecido IVA. “É um imposto real, posto que seu fato imponible não tem em conta as condições pessoais dos sujeitos passivos, interessando só a natureza das operações, negócios e contratações que contêm seus fatos imponíveis”. No caso desse imposto sobre o consumo, a lei menciona diversas operações individuais, cada uma delas se constituindo num fato gerador da obrigação tributária, tratando-se, portanto, de um tributo múltiplo. Tem como fato gerador: a) vendas de coisas móveis; b) obras, locações e serviços expressamente previstos em lei, realizados no território nacional; e c) importações.*

Como vendas deve ser entendida “toda transferência a título oneroso entre pessoas de existência natural ou jurídica, sucessões indivisas ou entidades de qualquer índole, que importe a transmissão do domínio de coisas móveis, exceto a expropriação”. (No caso de transmissão a título gratuito incide outro tributo, o impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito). No caso das obras e locações, a lei empregou os conceitos mais amplos, incluindo tanto o trabalho sobre imóveis de terceiros como as obras sobre imóveis próprios. Por fim, já que as importações não oferecem maiores problemas, em relação à prestação de serviços, a lei (n. 11.683, art. 3º) não deve ser entendida como aplicadora de uma lista exaustiva, pois enumera 19 blocos de serviços e, como último inciso, coloca: “As restantes locações e prestações de serviços, sempre que se realizem sem

relação de dependência e a título oneroso, com prescindência do enquadramento jurídico que os resulte aplicável ou que corresponda ao contrato que as origina”. À custa desse ponto 20, HECTOR VILLEGAS chega a escrever que os demais pontos ficaram ociosos” (Sistema Tributário do Mercosul, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 78).

- URUGUAI: “Outro imposto que merece destaque é o impuesto al valor agregado, sendo este o tributo geral sobre o consumo. As características mais marcantes do IVA já foram mencionadas quando analisado na Argentina (como, por exemplo, a não-cumulatividade), restando, agora, pôr em relevo alguns aspectos do IVA uruguaio.

O jurista uruguaio JOSÉ LUIS SHAW nos mostra que “o aspecto material ou objetivo do fato gerador do IVA está constituído basicamente por:

a) A circulação de bens, definida como toda operação a título oneroso que tenha por objeto a entrega de bens com transferência do direito de propriedade ou que dê a quem os recebe a faculdade de dispor economicamente deles como se fora proprietário.

b) A prestação de serviços, definida como toda prestação a título oneroso que, sem constituir alienação, proporcione a outra parte uma vantagem ou proveito que constitua a causa da contraprestação.

c) A importação de bens, definida como a introdução definitiva dos mesmos ao mercado interno, nos casos especificamente indicados pela lei”.

Quanto às exportações, a isenção não é geral, alcançando algumas mercadorias e alguns serviços. Além desse imposto, há

também um imposto específico ao consumo, de caráter monofásico, ou seja, grava “a primeira etapa de comercialização do bem gravado, com aplicação de alíquotas diferenciadas, e adotam o princípio da imposição no país de destino. Portanto, gravam-se as importações e desgravam-se as exportações”. Por fim, é ainda gravada a venda de divisas (IVEME)” (ob. cit. p. 86).

- PARAGUAI: “Como já dissemos, a maior alteração da Lei 125/91 foi em relação à tributação do consumo. De um lado criou o impuesto al valor agregado, nos moldes de Argentina e Uruguai, porém com a particularidade de ser prevista uma lista taxativa de bens em que o imposto somente é gravado no momento da importação e não nas etapas sucessivas de comercialização. Além do IVA, foi mantido o impuesto selectivo al consumo ou também denominado imposto interno (ou específico) ao consumo. Segundo o jurista paraguaio CARLOS MÉRSAN, seu “fato imponible é o consumo dentro do país, levando em conta que as mercadorias de exportação estão liberadas do tributo se se prova fidedignamente que tenham desembarcado em porto estrangeiro”. A incidência do imposto específico é sobre uma lista taxativa de bens, quais sejam: processados de tabaco, e afins; bebidas alcoólicas em geral; suco de frutas; outros tipos de produtos a base de álcool; e combustíveis a base de petróleo” (ob. cit. p. 92).

À evidência, o presente perfunctório estudo não visa senão apresentar um quadro do sistema tributário brasileiro, as normas do Mercosul sobre o acordo tarifário interno e externo, deixando aos demais co-autores a tarefa de explicitar cada tema em profundidade.

Estou convencido que apesar das dificuldades momentâneas do principal parceiro (Argentina) e as próprias dificuldades do Brasil, da recessão mundial, do fechamento dos mercados desenvolvidos, onde não são competitivos aqueles países, e da campanha para a viabilização da ALCA em detrimento do Mercosul e da União Européia em valorizá-lo, como contraponto, o tempo marcha a favor das integrações regionais e os problemas passageiros não serão capazes de desfigurar o Tratado de Assunção, ao ponto de inviabilizá-lo.

Embora tal afirmação soe mais como uma profissão de fé, parece-me que os fatos estão a sinalizar turbulência, a curto prazo, mas maior navegabilidade para a integração, a médio e longo prazo.

SP., 14/11/01.