

057-93

57

57-93

Ives Gandra da Silva Martins

IPMF E O SISTEMA TRIBUTÁRIO FECHADO

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**  
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,  
Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da  
Federação do Comércio do Estado de S.Paulo.

Desde a aprovação da E.C. nº 3/93 tem-se discutido se seria o IPMF, instituído por aquele veículo legislativo máximo, constitucional. A primeira grande tese levantada foi a da garantia do princípio da anterioridade, o qual não permite que nenhum novo tributo seja arrecadado no próprio exercício de sua instituição, exceção feita aos tributos IPI, IE, II e IOF. Sendo esta uma cláusula pétrea, não poderia ser ferido tal princípio por força de uma emenda constitucional, na medida em que o artigo 60 § 4º inciso 4 da lei suprema declara que:

*"§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ...*

*IV. os direitos e garantias individuais".*

Embora relevante o argumento, parece-me, todavia, que há uma inconstitucionalidade consideravelmente mais manifesta do que aquele princípio que haure suas raízes na Revolução dos Barões Ingleses contra João Sem Terra em 1214, culminando com a Magna Carta Baronorum em 1215, ainda hoje, segundo os tratadistas, a verdadeira Constituição inglesa.

O que me parece de inconstitucionalidade mais manifesta, na instituição desse imposto, está no argumento que passo a desenvolver, lembrando ao leitor de formação não jurídica, que as

✓

inconstitucionalidades podem ser manifestas ou não, as primeiras decorrendo da clareza da norma constitucional violada e a segunda de um raciocínio que leva à inconstitucionalidade, embora não detectada esta à primeira vista.

Tem, considerável parcela da doutrina brasileira atual, entendido ser o tributo uma norma de rejeição social. O Estado, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, cobra mais do que necessita para prestação de serviços públicos, pois os tributos servem para tal prestação e também para suportar os privilégios do Poder. Sem norma sancionatória, ninguém recolheria tributos, ao contrário das normas de aceitação social que, mesmo sem sanção, seriam cumpridas pela maioria dos cidadãos, como, por exemplo, o respeito ao direito à vida. Se não houvesse pena para os homicidas, nem por isto a população brasileira passaria a assassinar pessoas. Se não houvesse pena para o não recolhimento de tributos, ninguém pagaria qualquer tributo.

Por esta razão, houve por bem o constituinte criar um sistema tributário fechado. Dos 50 sistemas tributários que examinei para fazer os comentários à Constituição, que tenho escrito com Celso Bastos (já foram publicados os 8 primeiros volumes com 4000 páginas para apenas 90 artigos da Constituição Federal), nenhum sistema é tão pormenorizado como o brasileiro.

Criou, o legislador maior, um sistema com plenas garantias aos contribuintes --nem sempre respeitadas pelo Poder Público-- que são autênticas cláusulas pétreas, inclusive, a do princípio da anterioridade, e um mecanismo único para a criação de novos impostos.

Tal mecanismo está conformado no artigo 154, inciso I, assim redigido:

*"A União poderá instituir:*

Ives Gandra da Silva Martins

*I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".*

Ora, dentro desse sistema, não pode o Estado atingir nenhuma das garantias (cláusulas imodificáveis) arroladas pelo constituinte, mas tem a possibilidade de criar novos impostos subordinados aos três requisitos acima mencionados.

Entre tais requisitos está o de ser, o imposto, **não cumulativo**.

Desta forma, após a constitucionalização de um sistema fechado de garantias e direitos individuais (cláusulas pétreas), em que os contribuintes têm o direito de não suportar novo imposto, que não preencha aqueles três aspectos prejudiciais, à evidência, nenhuma emenda constitucional poderia ser aprovada para retirar tal direito individual. Novos impostos apenas são viáveis, se não cumulativos.

Ora, quando o governo percebeu que não poderia fazer do IPMF um imposto não cumulativo, recorreu, não à lei complementar, como determinava a Constituição Federal, mas a uma emenda constitucional.

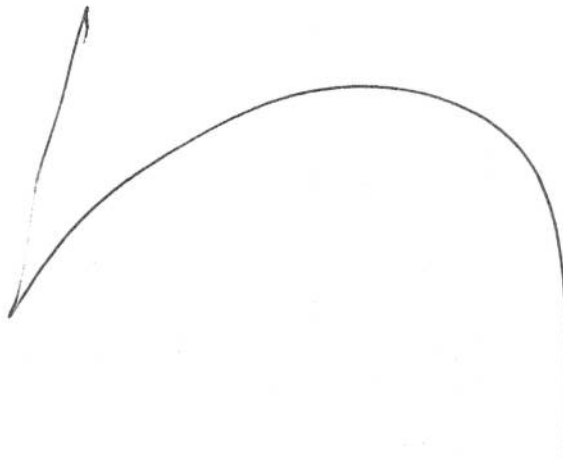
Ora, ao criar um imposto cumulativo, quando todos os contribuintes tinham o direito assegurado a não sofrerem impacto de impostos cumulativos, feriu, a emenda, o artigo 60, § 4º, inciso 4, acima mencionado.

Sendo uma cláusula pétrea, o princípio de não instituição de impostos cumulativos por força do sistema tributário fechado, à nitidez, a inconstitucionalidade do IPMF é manifesta.

Ives Gandra da Silva Martins

Parece-me, salvo melhor juízo, ser este argumento mais forte que o do princípio da anterioridade, visto que todas as garantias colocadas no sistema são cláusulas pétreas e não apenas o princípio da anterioridade, que, de resto, apenas retardaria a implantação do IPMF no ano de 1993.

A tese que venho defendendo em conferências é a de que a inconstitucionalidade manifesta do IPMF é muito mais abrangente e fulmina, por inteiro, sua exigência, visto que trata-se de "imposto" promulgado contra todo o sistema que foi outorgado pelo constituinte ao contribuinte, como um complexo fechado de direitos e garantias individuais.



IGSM/mos  
aipmf