



LIMITES CONSTITUCIONAIS À EFETIVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA POR EMENDA CONSTITUCIONAL EM RELAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO E ÀS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

*Antonio Carlos Lovato**

RESUMO

O tema reforma tributária deve ser entendido sob os aspectos de descomplicação do Sistema Normativo e de desoneração tributária. No contexto de reforma tributária não podem ser relegados os aspectos inerentes às receitas e despesas públicas, já que as necessidades públicas são imperantes. Ao estabelecer-se uma reforma tributária em nível constitucional devem-se ter como parâmetro os princípios e garantias fundamentais dos cidadãos e os princípios consagradores do sistema federativo, verdadeiros alicerces de nosso sistema jurídico, por constituírem-se ‘cláusulas pétreas’ intocáveis por emenda constitucional.

Palavras-Chave: Reforma tributária; Limites constitucionais; Cláusulas pétreas; Pacto federativo; garantias fundamentais dos contribuintes.

ABSTRACT

The tax reform theme should be understood under the aspects of facilitation of the Normative System and tax exemption. In the context of tax reform the inherent aspects of public income and expenses should not be relegated since the public needs are imperative. When a tax reform is established at constitutional level there should be as a parameter the fundamental principles and guarantees of the citizens and the principles that consecrate the Federal system, the real base of our juridical system, as they constitute ‘stone clauses’ which are untouched by Constitutional Emendation.

Key-Word: The Reformation tax; Limite constitutional; Stone clauses; Federative pact; basic guarantees of the contributors.

* Professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Londrina e do Centro Universitário Filadélfia – UNIFIL - Advogado Tributarista.

Mestre em Direito Negocial pela UEL.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Reforma Tributária Atinente às Receitas e Despesas Públicas. 3 Limites Estabelecidos pelos Princípios Constitucionais Tributários. 3.1 Conceito e Importância dos Princípios Constitucionais. 3.2 A Imutabilidade das Cláusulas Pétreas da Constituição. 3.3 Restrição em Razão do Pacto Federativo. 4 O Princípio da República Federativa e das Garantias Fundamentais dos Contribuintes em Face das Alterações em Tramitação no Congresso Nacional. 5 Conclusões. 6 Referências.

1 INTRODUÇÃO

Somente se pode falar em reforma tributária se ela for considerada como uma reformulação total de todo sistema tributário nacional, caso contrário, estar-se-á referindo a um ‘remendo tributário’ e não a uma reforma tributária.

Nesse contexto, para fazer uma reforma tributária devem-se ter em mente os seguintes objetivos básicos: a)- a descomplicação do sistema tributário nacional, entulhado de inúmeros tributos injustos e de um conjunto de normas tributárias contraditórias de difícil integração e interpretação, tornando a sua aplicação extremamente complicada; b)- a desoneração tributária, através da eliminação de tributos, em face da incidência cumulativa por recaírem sobre a mesma base, e também pela desoneração da carga tributável, mediante a compatibilização da imposição de tributos com a produção, com a geração de empregos e com a economia globalizada.

Para alcance desses objetivos, muitas modificações precisam ser feitas, alterando-se a norma constitucional; porém, muitas poderão ser feitas na própria legislação infraconstitucional, mediante racionalização de toda legislação, eliminando-se as incongruências existentes.

Para que seja efetuada qualquer alteração no sistema tributário nacional, seja constitucionalmente seja infraconstitucionalmente, deve-se obedecer irrestritamente aos princípios constitucionais, entre os quais o da República Federativa e aos princípios e garantias individuais. Tais princípios são intocáveis, pois nem mesmo uma emenda constitucional pode alterá-los, em face da disposição expressa contida no § 4º do art. 60, da Constituição Federal.

Nota-se a existência de dois grandes conjuntos de impedimentos à realização de uma reforma tributária ampla, a saber, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes de um lado, e, de outro lado, o consagrado princípio da autonomia política administrativa e financeira dos entes federados encartados no princípio da federação.

Dessa forma, o problema a ser enfrentado está interligado com essas barreiras colocadas pelo constituinte originário. Devem-se, pois, harmonizar as altera-



ções inerentes às reformas, sem perder de vista que o Estado necessita de receitas para a realização de suas funções; contudo, esse objetivo deve ser almejado sem esbarrar nos princípios sedimentados no sistema tributário nacional, sob pena de conduzir-se uma reforma inconstitucional.

Pretende-se com este breve estudo, a respeito da reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, demonstrar os limites constitucionais que impedem o avanço sobre alguns aspectos estabelecidos pelo constituinte originário que se constituem área intocável pelo constituinte derivado.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA ATINENTE ÀS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

Uma das maiores reivindicações da sociedade, de uma maneira geral, é a diminuição da carga tributária, ou seja, a redução dos tributos que incidem diretamente sobre os membros ou que, de maneira indireta, acabam onerando-os por atingir a produção ou o consumo de bens e serviços.

Essa reivindicação é um dos objetivos da reforma tributária e para concretização dessa finalidade não se pode perder de vista que os recursos tributários (receita pública) são necessários à satisfação das necessidades públicas (despesa pública).

Portanto, um primeiro ponto a ser enfrentado, ao falar-se em reforma tributária é o financeiro, pois não há como diminuir receitas se não houver diminuição de despesas. Trata-se de uma relação entre o peso e o contrapeso, que para manter-se equilibrada, requer que os dois lados precisam manter-se com os mesmos pesos. Assim, soa ilusório, utópico, apenas pugnar pela diminuição da receita sem apresentar propostas de redução das despesas.

Por um lado não é possível negar que uma das funções primordiais do Estado é suprir a sociedade dos meios necessários que possibilitem a seus membros viver em harmonia¹. O homem, por sua vez, para viver com dignidade não pode prescindir de necessidades que são os bens e serviços necessários à sua satisfação². Essas necessidades são de ordem individual, coletiva e pública. Assim postas:

¹ CAMPOS, D. de. **Direito Financeiro e Orçamentário**, p. 21.

² Id. *Ibid.*, p. 21.

- Necessidades Individuais - aquelas satisfeitas pelo esforço do indivíduo. São elas: a necessidade de alimentação, vestuário, habitação, etc.
- Necessidades Coletivas - aquelas satisfeitas pelo esforço coordenado da sociedade. São elas: as necessidades de escolas particulares, de oficinas mecânicas, de transportes coletivos etc.
- Necessidades Públicas - aquelas que são tuteladas pelo Estado, que toma para si a responsabilidade pela satisfação. São elas: a manutenção de ordem pública, a defesa nacional, a proteção de ordem interna, a proteção da saúde pública, a previdência social, a proteção trabalhista, etc.”³

A escolha das necessidades coletivas a serem atendidas pelo Estado estão na alçada dos governantes não de forma aleatória e arbitrária, mas de forma planejada e autorizada pelos órgãos competentes. Como consequência da divisão dos poderes, o Poder Executivo submete-se às normas aprovadas pelo Poder Legislativo⁴. Modernamente, o exercício da atividade financeira, com o fim de atender as necessidades públicas, deve pautar-se por um orçamento equilibrado, no qual estejam contempladas as condições ideais de desenvolvimento porém, sem o desperdício do dinheiro público⁵.

Na realização das necessidades públicas, concretizar-se-á fatalmente a despesa pública, que nada mais é do que a destinação de recursos econômicos pelo Poder Público⁶ para o pagamento dos gastos públicos, ou na conceituação de Dejalma de Campos: “despesa pública é a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para execução de serviços a cargo do Governo.”⁷

Desde de que se tem despesa pública, esta terá de ser satisfeita por receita pública que, numa visão preliminar pode ser conceituada como “todo o ingresso de dinheiro nos cofres de uma pessoa de direito público.”⁸ As receitas, na divisão clássica (alemã), classificam-se em receitas originárias e receitas derivadas. As receitas originárias são obtidas pelo Estado através da administração dos seus recursos e bens patrimoniais (*jus gestionis*), no exercício de uma atividade estatal

3 CAMPOS, D. de. **Direito Financeiro**, p. 21.

4 BORGES, J. S. M. **Introdução ao Direito Financeiro**, p. 18.

5 BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, p. 13.

6 Id. *Ibid.*, p.21.

7 CAMPOS, D. de. *Op. Cit.*, p. 45.

8 BASTOS, C. R. *Op. Cit.*, p. 35.

equiparável à atividade particular. As receitas derivadas são obtidas pela arrecadação de tributos, mediante o exercício, por parte do Estado, do seu poder de império (*jus imperii*)⁹, uma vez que a maior parcela do dinheiro necessário ao desempenho das funções advém da imposição coativa de tributos¹⁰. Na perspectiva do Estado moderno, as receitas tributárias são, do ponto de vista quantitativo e qualitativo, as mais significativas fontes de receitas¹¹. Dessa forma, não há como dissociar as receitas advindas da imposição tributária das despesas públicas, vale dizer, pensar em diminuir a carga tributária sem diminuir as despesas públicas é utópico e ilusório. Assim, o tema reforma tributária está intimamente relacionado ao problema do equilíbrio do orçamento público.

3 LIMITES ESTABELECIDOS PELOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1 Conceito e Importância dos Princípios Constitucionais

Partindo da premissa de que os princípios constitucionais tributários fazem parte do Sistema Constitucional Tributário, já que nele está inserido o rol de garantias mínimas ao contribuinte contra as investidas arbitrárias do Estado impositor de tributos, esse rol de garantias ficou conhecido como “Estatuto do Contribuinte”, conforme define Geraldo Ataliba¹², referindo-se a Luis Trobatas, ao expor:

É o conjunto de normas e princípios constitucionais que definem, em tese, a esfera mínima de direitos subjetivos públicos, constitucionais do contribuinte, diante da ação tributária do Estado e, portanto, coloca os termos essenciais do relacionamento estado-contribuinte, fisco-contribuinte, que estão no nosso direito, nos princípios específicos da tributação, que examinaremos [...].

Os princípios são normas? Hugo de Brito¹³ ensina que, segundo uma visão positivista, o princípio jurídico nada mais é do que uma norma jurídica, uma norma especial dentro do sistema jurídico, dotada de abrangência, em razão da universalidade e da perenidade, constituindo-se, por isso, a própria estrutura do sistema jurídico.

9 BORGES, J. S. M. Op. Cit., p.36.

10 Id. Ibid., p. 24.

11 CAMPOS, D. de. Op. Cit., p.57.

12 ATALIBA, G. Sistema Constitucional Tributário. In: **Conferências Sobre Temas Tributários**, p. 178.

13 MACHADO, H. de B. **Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988**, p. 11

Paulo de Barros¹⁴ enuncia: “Princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.” Às vezes, apresentam-se em dispositivos expressos, outras, implicitamente nas normas.

Rui Barbosa Nogueira¹⁵ conceitua: “Princípios são o ‘conjunto de proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado’.”

Bandeira de Mello¹⁶ entende-o como verdadeiro alicerce de um sistema jurídico. Para o autor, violar um princípio significa violência maior do que violar uma norma.

Os princípios são encontrados em todos os escalões do sistema jurídico. Evidentemente, os princípios constitucionais são, pela ordem hierárquica, os mais importantes dentro da estrutura jurídica¹⁷. Assim, violar um princípio constitucional importa ruptura da própria Constituição¹⁸.

Roque Carrazza¹⁹, pregando a supremacia do princípio constitucional, conclui:

Portanto, tudo congrega a indicar que as leis e demais atos normativos de igual e inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma mais congruente possível, com os princípios encartados no Código Supremo.

A Carta Magna traz em seu bojo, explicitamente ou implicitamente, princípios constitucionais, que figuram como verdadeira diretiva. Esses caracterizam-se como demarcadores da essência do Estado. Entre eles podem-se destacar os princípios: “republicano, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica”, elencados por Roque Carrazza²⁰.

14 CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito tributário**, p. 90.

15 NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**, p. 39.

16 MELLO, C. A. B. de. **Elementos de Direito Administrativo**, p. 230.

17 CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 27.

18 BORGES, J. S. M. **Lei Complementar Tributária**, p. 13.

19 CARRAZZA, R. A. Op. Cit., p. 31.

20 Id. Ibid., p. 33.

3.2 A Imutabilidade das Cláusulas Pétreas da Constituição

Na Constituição anterior já estavam consagrados como “cláusula pétreas”, os princípios que comandam a República e a Federação. A Constituição atual, no art. 60, impede que seja objeto de reforma constitucional, além da forma federativa do Estado, os direitos e garantias individuais²¹.

Ao consagrar o direito de propriedade, somente a própria Constituição Federal poderia restringir o alcance dessa garantia. Nesta linha, o exercício da imposição tributária evidencia uma restrição ao direito de propriedade, sendo os limites do exercício da competência tributária delineados na própria Constituição Federal, definidos nos arts. de 150 a 152 na seção: “Das Limitações do Poder de Tributar”. Assim, o exercício da competência tributária deve percorrer estritamente os trilhos traçados pela Constituição²².

Por esse raciocínio, quando a Constituição contempla, como direito e garantia fundamental, o direito de propriedade e a imposição tributária, estabelece-se a restrição ao direito de propriedade dentro dos limites previstos na própria Constituição. As limitações constitucionais, traduzidas pelos princípios constitucionais tributários, como o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do tributo confiscatório de outros princípios consagrados nos arts. 150 e sgts. da Constituição Federal, constituem-se, todas “cláusula pétreas”²³, imutáveis por Emenda Constitucional.

3.3 Restrições em Razão do Pacto Federativo

O termo “federalismo”, como observa José Afonso da Silva²⁴, vem da Constituição norte-americana de 1787. Refere-se à forma de Estado, designada “Federação” ou “Estado federal” e é caracterizado pela união de coletividades públicas, dotadas de autonomia política e constitucional.

No Brasil, o “Estado Federal” foi instituído em 1889 com a proclamação da República e manteve-se nas constituições posteriores e na Constituição de 1988²⁵. A “federação” consiste na união de coletividades regionais autônomas, denominadas “estados federados, estados-membros” ou simplesmente estados.

21 AMARO, L. *As Cláusulas Pétreas e o Direito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 21, p. 72.

22 CARRAZZA R. A. Op. Cit., p. 193-194.

23 AMARO, L. Op. Cit., p. 73-5.

24 SILVA, J. A. da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 93-94.

25 Id. Ibid., p. 91.

No sistema brasileiro, fazem parte da federação: Os estados, o distrito federal e os municípios. O “Estado federal” é o todo, dotado de personalidade jurídica de direito público internacional, a União é a entidade de direito público interno, autônoma em relação às demais entidades, dotada ainda de soberania. As demais entidades são autônomas, porém, não têm soberania²⁶. Denota-se, pois, que a distinção mais marcante entre a União Federal e as demais entidades federadas, está centrada na soberania. Esta, segundo Roque Carrazza²⁷, “é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder.”

O que importa e o que tem relevância no tocante à matéria tributária é que, por força do princípio federativo, as entidades federadas são dotadas de autonomia política e administrativa. A forma de convivência, dentro do sistema jurídico federal, é possível através de uma rígida e detalhada discriminação de competência²⁸.

Por sua vez, a autonomia política e administrativa implica o poder que as entidades federadas têm, dentro das limitações e prerrogativas constitucionais do exercício desta competência, para que não entrem em choque com o poder da União Federal, ou com o de outra entidade, cabendo observar que sempre deve prevalecer a igualdade entre estas²⁹. Em razão dessa rigidez do sistema, fica expressamente vetada a invasão da órbita de competência por outra entidade, também em relação ao exercício da competência tributária³⁰.

A indissolubilidade da Federação está garantida pela norma contida no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal ao vetar proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Estado. Essa ‘cláusula pétrea’ não pode ser violada, nem de forma direta, nem por via oblíqua, como, por exemplo, a retirada da competência tributária dos estados³¹. Essa mesma garantia mantém intocável a competência tributária dos municípios³². A preservação da competência tributária dos entes federados está ligada à preservação da autonomia financeira da união, dos estados e dos municípios³³.

26 Id. Ibid., p. 91-92.

27 CARRARA, R. A.Op. Cit., p. 63/64.

28 Ib. Idib., p. 74.

29 Id. Ibid., p. 81.

30 Id. Ibid., p. 89-90.

31 Id. Ibid. p. 78.

32 Id. Ibid., p. 103-104.

33 AMARO, *As Cláusulas Pétreas e o Direito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 21, p. 73.



4 O PRINCÍPIO DA REPÚBLICA FEDERATIVA E DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE EM FACE DAS ALTERAÇÕES EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL

A proposta de emenda à Constituição nº 175-A, de 1995, que deu início à discussão sobre a reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional, tem em seu bojo, como principal ponto de reforma, a criação do “ICMS FEDERAL” assemelhado ao IVA (imposto sobre o valor agregado) vigente na Europa e em alguns países da América Latina, a incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços e sobre as operações relativas à circulação de combustíveis”, conforme redação dada ao art. 154, da Constituição Federal. No entanto, tal proposta acabou emperrada no Congresso Nacional, estando em evidência a PEC 285/2004, mantendo de uma certa maneira a competência dos estados, porém, com restrições estabelecidas pela Constituição e por leis complementares, entre as quais a uniformidade de alíquotas e o controle imposto em relação à concessão de incentivos fiscais.

A criação de um tributo nos moldes do IVA, segundo o modelo europeu e também vigente em alguns países da América do Sul (Argentina, Uruguai e Paraguai), na realidade não é incompatível com o sistema federativo, portanto, o problema não é de ordem jurídica, mas de ordem política, como observa Misabel Derzi³⁴, ao mencionar que os estados e os municípios ainda se ressentem do centralismo autoritário que caracterizou o federalismo concentracionista do regime militar, devendo lutar para manter as conquistas advindas com a Constituição de 1988.

Nesse contexto, deve ser levado em consideração que a autonomia política das entidades federadas está relacionada à respectiva autonomia financeira que, por sua vez, está relacionada ao exercício de sua própria competência tributária (repartição de competência tributária) mediante a participação no produto de arrecadação de outras entidades (repartição de receitas)³⁵.

Segundo a posição adotada por Sampaio Dória³⁶, não é a discriminação de rendas a característica fundamental do sistema federativo, mas o poder político advindo do poder de tributar, mediante a outorga de competência tributária que é requisito fundamental do sistema federativo.

34 DERZI, M. A. M. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: **Reforma Tributária & Mercosul**, p. 22-23.

35 MÉLEGA, L. H. C. **O Federalismo e as Normas Centrais da Constituição de 1988**, Repertório IOB de Jurisprudência, n. 18-98, cad. 1, p. 440.

36 DÓRIA, A. R. S. **Discriminação de Rendas Tributárias**, p. 14-15.

Pelo que se depreende da posição de Sampaio Dória, o que não é requisito do pacto federativo é a discriminação de rendas no sentido genérico, uma vez que essa expressão engloba a atribuição de competência (partilha do poder tributário) e a distribuição de receitas tributárias (partilha do produto da arrecadação)³⁷.

O próprio Sampaio Dória³⁸, embora se utilize do termo genérico discriminação de rendas para designar as duas formas de obtenção de receitas, estabelece uma distinção nessa discriminação, em razão do exercício da competência, distinguindo entre discriminação pela fonte, ou originária, e discriminação pela participação no produto, ou derivada. A primeira diz-se originária porque toda a legislação tributária provém do órgão que efetua a arrecadação, e se apropria da parcela da arrecadação dentro dos limites constitucionais. A segunda, diz-se derivada porque a entidade que participa na arrecadação não recebe o poder tributário direto, mas apenas participa na arrecadação de tributos pertencente à competência de outras entidades. Assim, pelo que se percebe da posição do autor³⁹, é a atribuição de competência o requisito axiomático da federação, pois essa assegura a independência política.

Portanto, a substituição de tributos pertencentes ao âmbito da competência dos estados, distrito federal e municípios, sem restringir o poder político inerente ao exercício dessa competência, para criação de um só tributo no âmbito federal, por si só, não viola o sistema federativo. O que deverá ser preservado é a garantia constitucional da participação na receita tributária e o poder de legislar, mesmo que concorrentemente, ou seja, a emenda constitucional deverá garantir que não haverá perda de receita e, também, que essas entidades não fiquem “nas mãos” da União Federal a mendigar os repasses ou a sujeitar-se integralmente à legislação federal, sem o exercício de qualquer poder político.

Nessa linha, o que tem de ser preservado numa reforma tributária é a capacidade de obtenção de receitas. Nela as regras devem estar expressamente e claramente delineadas na Constituição Federal, bem como a preservação do poder político das entidades federadas.

37 MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**, p. 24.

38 DÓRIA, A. R. S. *Op. Cit.*, p. 18-21.

39 *Id. Ibid.*, p. 15.

Assim, com a substituição dos impostos IPI, ICMS e ISS e com a criação de apenas um imposto - não importa qual seja sua denominação - o mais importante, para não violar o pacto federativo, é estabelecer um sistema de repartição de receitas automático, no ato do recolhimento, em que, já estejam previstos, na própria guia de recolhimento, os percentuais de cada entidade, adotando-se o sistema de distribuição feito na 'boca do caixa', como existe em alguns países, a exemplo da Alemanha⁴⁰.

E para preservar o poder político faz-se necessário manter, em favor das entidades federadas, o exercício do poder de legislar, mesmo que concorrentemente, a respeito dos tributos.

Um outro sistema que deve ser contemplado, e de forma ampla, é o sistema da não-cumulatividade, para prever que a incidência sobre qualquer operação pertencente à cadeia produtiva, industrialização, comércio ou serviços, principalmente os relativos à energia elétrica, combustíveis e telecomunicações, incluídas as aquisições pertinentes ao ativo fixo, sejam abatidas das etapas posteriores. Só assim serão evitados os efeitos da incidência em cascata, conforme observa Misabvel Derzi⁴¹.

Ocorre que, em vez de verificar-se a implementação do ICMS nos moldes previsto na PEC-175-A, houve um esfacelamento da proposta original, implementado pelo próprio Governo Federal, pelo atual e pelo antecessor, o que, ao contrário de estabelecer o fim da guerra fiscal, pela simplificação do sistema tributário nacional e desoneração dos contribuintes, acabou gerando, em todos os aspectos, a criação de tributos e de mais onerações tributárias, estabelecendo uma série de gravames sobre os contribuintes, vítimas mais uma vez dos efeitos nocivos das propostas onerativas veiculadas sob as vestes de uma reforma tributária.

Por outro lado, há de ser ressaltado que a União Federal, ao estabelecer uma série de alterações no concernente ao sistema tributário nacional, criando aumento das contribuições sociais, comete uma violação do pacto federativo em relação aos estados e aos municípios que, de uma maneira indireta, são espoliados da partilha de receitas, perdendo com isso autonomia financeira, e, conseqüentemente, autonomia política e administrativa. Assim, em face do disposto no art. 60, § 4º, I, a instituição de alterações importam na restrição da autonomia política e administrativa, evidenciando flagrante violação à norma constitucional.

40 BALTHAZAR, U. C. **Apresentação in Reforma Tributária & Mercosul.**

41 DERZI, M. A. M. *A Necessidade... Reforma...* p. 20-21.

5 CONCLUSÕES

O tema reforma tributária pode ser analisado sob dois enfoques: sob o ponto de vista de descomplicação do sistema jurídico em nível constitucional e infraconstitucional; e sob o ponto de vista de diminuição da carga tributária, com a eliminação de tributos injustos e incompatíveis com a economia globalizada.

Falar em reforma tributária sem fazer uma reflexão a respeito da relação entre receitas e despesas, ou seja, sem atentar para o equilíbrio orçamentário, significa distanciar-se da realidade, uma vez que a satisfação das necessidades coletivas depende inexoravelmente de receitas advindas da imposição tributária. Assim, pensar em desoneração tributária sem pensar em diminuição de despesas públicas é utópico e ilusório.

Ao implementar uma reforma tributária constitucional devem-se levar em consideração os limites constitucionais centrados nos princípios constitucionais. Esses constituem-se a estrutura de todo o sistema jurídico. De um lado têm-se os princípios de garantia dos contribuintes e, de outro, os princípios que consagram o modelo jurídico da organização do Estado brasileiro, que é o da República Federativa.

Assim, tanto os princípios de garantia dos contribuintes como aquele que consagra a forma federativa constituem “cláusulas pétreas” e, dessa forma, não podem ser violados por Emenda Constitucional.

É inerente ao sistema federativo que os entes federados (união federal, estados, distrito federal e municípios) tenham autonomia política e administrativa, já que autonomia política e autonomia administrativa dependem da autonomia financeira. Por sua vez, a autonomia financeira depende de uma discriminação de rendas que garanta poder político no exercício de competência tributária e na partilha pelo produtor de arrecadação.

A rigidez da discriminação de rendas adotado pelo sistema constitucional, tanto em relação às competências, como em relação à partilha de receitas, por si só, não impede uma readequação do sistema constitucional tributário.

A vedação constitucional implícita no princípio que consagra o sistema federativo diz respeito à perda do poder político e à perda de receita, que de forma alguma poderão ser restringidos por Emenda Constitucional.

A reforma tributária em andamento, tendo como ponto central a reformulação do ICMS, garante aos estados o poder político ao manter o poder de legislar, mesmo que supletivamente, em relação ao novo, à participação na receita.

O mesmo não se pode dizer dos municípios, pois não há uma garantia de que elas não perderão poder político em decorrência da modificação do sistema de repartição de receitas. Portanto, para que os municípios não sejam prejudica-



dos, deve ser previsto um sistema de compensação da perda de receita em vista das inúmeras contribuições instituídas pela União Federal, cujos resultados não são repartidos aos municípios. Assim, se não houve uma previsão clara de que não haverá perda de arrecadação de tributos sujeitos à partilha de receitas, os municípios serão os grandes lesados pela reforma tributária em andamento, sendo evidente a violação do pacto federativo.

Junto com os municípios, os contribuintes também estarão sendo lesados, por terem de suportar um novo tributo, sem previsão da desoneração por conta de extinção ou da redução de tributos, estarão sendo violados em relação às garantias constitucionais de proteção ao contribuinte, o que, de forma alguma, poderia ser por Emenda Constitucional.

REFERÊNCIAS

- AMARO, L. As Cláusulas Pétreas e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 21. São Paulo: Oliveira Rocha, 1997.
- ATALIBA, G. Sistema Constitucional Tributário. **Conferência sobre Temas Tributários**. (Coord.) Geraldo Ataliba. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BALTHAZAR, U. C. Apresentação. In: **Reforma Tributária & Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 3. ed., 3. tir., São Paulo: Saraiva, 1995.
- BERBEL, N. A. N. Metodologia da Problematização: Uma alternativa metodológica apropriada para o ensino superior. In: **Metodologia da Problematização Experiências com Questões de Ensino Superior** (Coord.) Neusi Aparecida Navas Berbel. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, 1998.
- BORGES, J. S. M. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- _____. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CAMPOS, D. de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.



DERZI, M. A. M. A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: **Reforma Tributária e Mercosul**. (Coord.) Ubaldo Cesar Balthazar. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DÓRIA, A. R. S. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DEODATO, A. Manual de Ciências das Finanças. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

MACHADO, H. de B. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MARTINS, I. G. da S. Debate sobre Reforma Tributária. **Folha de São Paulo**, 09.10.99. Cad. Brasil 1-11.

MÉLEGA, L. H. C. **O Federalismo e as Normas Centrais da Constituição de 1988**. São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência. n. 18-98. Cad. 1. 1988.

MELLO, C. A. B. de. Elementos de Direito Administrativo. 1. ed., 2. Tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

NOGUEIRA, R. B. Curso de Direito Tributário. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 1989.

SILVA, J. A. da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1992.