



129000681



TCC/UNICAMP P172L

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAM
INSTITUTO DE ECONOMIA



**A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CONDICIONANTE DAS
POLÍTICAS ECONÔMICAS**

Orientadora: Prof^a Dr^a Maria Tereza Leopardi Mello
Orientando: Sandro Luís Palanca

Campinas, 1996 ✓

TCC/UNICAMP
P172L
IE/681

CEDOC/IE

Agradecimentos

Agradeço o apoio constante de minha família, Nelson, Rosaly, D. Lita e Lú, que sempre me apoiaram e estimularam para que as dificuldades que por ventura surgissem - e foram muitas - fossem sempre superadas.

Também sou muitíssimo grato à Dra. Maria Teresa Leopardi Mello, minha orientadora nesta monografia, sem a qual esta meta não seria alcançada.

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO	5
1. O Conceito de Tributo	7
2. Princípios que Regem o sistema Tributário	9
3. Competência na Instituição de Tributos	13
4. Divisão de Receitas	16
II. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1966	21
III. A REFORMA TRIBUTÁRIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988	33
IV. A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL	38
1. As alterações na tributação indireta: IPI/ICMS	39
2. A polêmica quebra do sigilo bancário	44
3. O empréstimo compulsório	47
4. Mudanças nos impostos municipais	48
5. Considerações sobre a PEC	50
V. O FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA	53
VI. CONCLUSÃO	57
VII. BIBLIOGRAFIA	61

ÍNDICE DE QUADROS E GRÁFICO

QUADRO 1. Distribuição de Competências para Instituir Impostos na Constituição de 67/69 (<u>REFORMA 64-66</u>)	14
QUADRO 2. Distribuição de Competências para Instituir Impostos na <u>CONSTITUIÇÃO DE 88</u>	14
QUADRO 3. Distribuição de competências para Instituir Impostos na <u>PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL</u>	15
QUADRO 4. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias na Constituição de 67/69 (%)	18
QUADRO 5. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias na Constituição de 88 (%)	19
QUADRO 6. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias na Proposta de Emenda Constitucional (%)	20
QUADRO 7. Impostos Estaduais e Federais no Brasil	23
QUADRO 8. Principais Subsídios e Incentivos Fiscais da Área Federal - Comparação com o PIB e a Receita Tributária do Tesouro Nacional	25
QUADRO 9. Transferências do Orçamento Fiscal para o Monetário e receita do Tesouro Nacional: 1980 - 1984	28
QUADRO 10. Carga Tributária Bruta em Médias Anuais por Períodos - 1970/1993	32
QUADRO 11. As Perdas dos Estados	45
QUADRO 12. Composição das Receitas Previstas do FSE - 1994/95	55
GRÁFICO 1. Taxa real de Variação do PIB total e “per capita” - 1980/1995 (%)	31

L INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário brasileiro está quase sempre defasado em relação à realidade econômica o país. O país cresce, a situação econômica muda, ocorrem alterações políticas e sociais significativas e a base de sustentação financeira do Estado, sua fonte principal de receitas, demora a acompanhar estas mudanças, adquirindo freqüentemente uma forma inadequada para os padrões econômicos, sociais e políticos vigentes.

Devido a estas defasagens do Sistema Tributário, reconhecidas pelos diferentes governos ao longo dos tempos, parece que a Reforma Tributária sempre é objetivo constante dos planos de governo. Assim foi em 1966 quando, com a posse dos militares, elaborou-se uma legislação que tinha por objetivo adaptar todo o Sistema à nova ordem política que se configurava. Era necessário, para tanto, expandir o nível de arrecadação - a Carga Tributária - para que o Estado pudesse ser financiado sem precisar recorrer à emissão de moeda ou títulos. O “bolo” precisava crescer.

Uma das principais característica desta Reforma foi a centralização da arrecadação tributária pela União, o poder central, que teria primeiramente em suas mãos grande parte da receita arrecadada para depois distribuí-la às outras unidades da federação. Intensificam-se, portanto, nesta fase, as transferências de recurso da órbita federal para a estadual e municipal.

A simplificação e modernização do sistema, também se verificou. Tributos que não tinham bem definidos seu fato gerador e/ou que provocavam distorções no sistema produtivo foram redefinidos, com o que procurou-se adequar os novos tributos à nova estrutura econômica que, desde o Plano de Metas, vinha se configurando no país. Dessa modernização resultou uma nova base para a aplicação dos impostos, incidindo, basicamente, em quatro direções: comércio exterior (exportação e importação), renda e patrimônio, cadeia produtiva (produção, distribuição e consumo de bens e serviços), e os impostos especiais. Pode-se dizer que é a partir daí que o país tem um Sistema Tributário organizado, e não apenas um punhado de tributos isolados.

Essa reforma, entretanto, que cumpre num primeiro momento as necessidades impostas pelo novo governo, apesar de deixar muito a desejar no âmbito da distribuição do ônus social dos impostos, pouco ou nada progredindo no que diz respeito à equidade do sistema, em pouco tempo se vê ultrapassada, necessitando de novas diretrizes já em meados da década de

70. O modo como foi utilizado o Sistema, voltado exclusivamente para promover o desenvolvimento econômico, desgastou-o rapidamente.

Após mais de uma década de defasagem, com a nova Constituição de 1988 surge uma oportunidade para se readaptar a legislação tributária às condições exigidas pelo país. Promove-se, então uma nova reforma do Sistema tributário, pautada por uma nova definição das condições federativas, com a redefinição dos papéis de união, estados e municípios. Busca-se também corrigir a principal falha do sistema anterior, uma distribuição mais equânime da carga tributária.

Fundem-se alguns tributos, criam-se outros novos, redefinem-se competências, mas no fundo a reforma deixa muito a desejar. A nova situação federativa causa dificuldades para o governo federal, que vê suas receitas diminuir sem que o mesmo ocorra com os gastos. A complicação do sistema gera altos índices de sonegação. A questão da equidade ainda não se vê resolvida, já que o sistema se mostra altamente regressivo. Além dessas, muitas outras questões não resolvidas fazem com que a reforma constitucional tributária tenha vida curta: já em 1995 uma Proposta de Emenda Constitucional da Área Tributária é encaminhada ao Congresso, sendo que até o presente momento ainda não foi votada, apesar da pressão do governo em aprovar medidas que darão sustentação e solidez a seu plano de estabilização, até agora bem sucedido, pelo menos no que diz respeito à inflação.

A PEC adentra em alguns campos polêmicos, como a questão da isenção do ICMS de exportações, com vistas a aumentar a competitividade brasileira no mercado externo, face à tendência de globalização. Ainda apresenta a proposta de quebra de sigilo bancário, para facilitar a fiscalização sobre os contribuintes e o retorno do empréstimo compulsório como instrumento importante de política econômica. A PEC, entretanto, ainda deixa muito a desejar, não promovendo mudanças significativas e mais gerais no sistema.

A pesquisa pretende analisar os três sistemas tributários citados - o de 1967, feito no governo militar; o de 1988, elaborado juntamente com a reforma constitucional; e a Proposta de Emenda Constitucional, ainda em tramitação no Congresso Nacional. A partir da análise, comparativa, pretende-se investigar a importância desses sistemas tributários para as políticas econômicas dos governos; os graus de liberdade que cada um deles proporciona aos governos, influenciando e condicionando tais políticas. Para isso, apresentaremos, preliminarmente, alguns conceitos e princípios gerais de Direito Tributários bem como o formato jurídico-

institucional da discriminação constitucional das receitas tributárias nos sistemas de 66 e 88, e na Proposta de Emenda Constitucional apresentada pelo governo.

Os capítulos 2 e 3 apresentam uma revisão bibliográfica analisando as principais características dos sistemas tributários de 66 e 88, respectivamente; aí discutem-se os objetivos, a realidade de aplicação e os problemas desses dois sistemas tributários.

O capítulo 4 é dedicado à análise da PEC e dos problemas que ela tenta equacionar.

Destacamos, no capítulo 5, a questão do Fundo Social de Emergência (implementado pelo governo em 1994-95) por constituir um exemplo de (re)arranjo jurídico-constitucional a partir do sistema vigente, utilizado pela União como forma de aumentar suas receitas.

1. O Conceito de Tributo

Os três Sistemas instituem como tributos os **impostos, taxas e contribuições de melhoria**; também se enquadram na categoria “tributo” as contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Os **impostos** são um pagamento compulsório, com finalidade de financiar os gastos governamentais sem ser vinculado a qualquer ressarcimento ou contraprestação ao contribuinte. Apresentam, portanto, três elementos: o caráter obrigatório do imposto; a ausência de correspondência entre o tributo e qualquer compensação por parte do Estado ao contribuinte; e a não existência de qualquer promessa de reembolso, conferindo-lhe a qualidade de definitivo.

Já a cobrança de **taxas** pressupõe algum tipo de serviço individualizável, demandado pela sociedade e pago pelos contribuintes que efetivamente o utilizem. Podem decorrer da prestação de serviço público específico e divisível ou da prestação do poder de polícia¹ atribuído ao Estado.

A **contribuição de melhoria** é um tributo totalmente vinculado à realização de obra pública que valorize um bem do contribuinte. Paga-a aquele que dela se beneficiar, tendo como

¹ Poder de polícia, segundo o art. 78 do CTN corresponde à atividade de administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à prosperidade e aos direitos individuais ou coletivos.

limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A partir de 88 desenha-se uma nova característica inexistente na legislação anterior, segundo a qual os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da Constituição Federal). O objetivo de tal determinação é dar maior equidade ao sistema, priorizando a adoção de impostos progressivos, que acompanhem proporcionalmente os níveis de renda - uma tributação maior sobre rendas maiores e menor sobre rendas menores.

A proposta de emenda constitucional não modifica esta norma emergente em 88, e adota uma outra que pode ser interpretada como uma forma de propiciar à autoridade tributária um meio de colocar em prática aquela disposição do art. 145: trata-se da possibilidade de a autoridade tributária federal requisitar informações sobre as operações financeiras dos contribuintes, o que implica num ponto polêmico, a quebra de sigilo bancário. É uma proposta interessante do ponto de vista da autoridade tributária, à medida que possibilitará estabelecer a capacidade contributiva dos agentes, identificando inclusive possíveis sonegações de impostos; por outro lado, pode representar uma fragilização da posição do contribuinte frente ao Estado, já que amplia em grande medida o poder estatal. Este ponto será revisto quando for feita a análise da Proposta do Governo.

Outro ponto bastante controverso das legislações tributárias diz respeito aos **empréstimos compulsórios**. A legislação formulada pelo governo militar permitia sua cobrança em casos especiais, determinados por lei complementar. O ordenamento de 88 é mais restritivo, limitando o empréstimo compulsório aos casos de despesas extraordinárias (guerra externa, calamidade pública e investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, observando-se o princípio da anterioridade - art. 148). A aplicação receita do empréstimo fica vinculada à causa que lhe deu origem (à despesa que justificou sua instituição). A **proposta de Emenda Constitucional**, porém, torna o empréstimo compulsório mais abrangente, permitindo, inclusive, que este se torne importante instrumento de política econômica, adicionando às hipóteses de incidência previstas na atual Constituição a possibilidade de aplicá-lo para absorção temporária de poder aquisitivo e desvinculando-o do princípio da anterioridade. Novamente é outro instrumento que fortalece o Estado frente ao contribuinte. Tanto a proposta de quebra de sigilo bancário quanto a do empréstimo

compulsório prenunciam dificuldades de aprovação, tornando-se objeto do jogo político no Congresso.

A Constituição regula, ainda, a instituição de **contribuições sociais**. No caso das contribuições previdenciárias, cujo princípio da anterioridade regula-se pelo art. 195 da Constituição Federal, que prevê carência de três meses para entrada em vigor de qualquer alteração. Tanto a atual Constituição quanto a proposta de Emenda permitem ainda a cobrança de contribuições por parte dos Estados e municípios para o custeio da previdência e assistência social de seus servidores.

2. Princípios Que Regem O Sistema Tributário

As características gerais dos Sistemas Tributários no Brasil são estabelecidas nas Constituições. Tais características fundamentam os diferentes sistemas, determinando, entre outras coisas, as diferenças de prioridade na distribuição do ônus tributário, a repartição de poder tributário e de receitas entre as esferas de governo, os princípios básicos que regem o sistema. Tudo isto está expresso no capítulo tributário da Constituição Federal e delimitado pelos seus fundamentos.

É importante perceber que os princípios constitucionais do sistema tributário regulam a atividade tributária dos Governos impondo-lhes limites, estabelecendo maiores ou menores restrições ao poder de tributar: o Governo terá sempre sua atividade tributária condicionada por esta estrutura legal que integra a Constituição. As especificidades de cada sistema tributário a ser analisado ficam, portanto, determinadas por tais princípios.

Faz-se necessário, assim, um estudo sobre princípios gerais que regem os ordenamentos tributários brasileiros que serão alvo da pesquisa, proporcionando posteriormente uma análise comparativa.

Os princípios que condicionam o manuseio do sistema tributário pelo governo, por serem regulados constitucionalmente, só podem ser modificados através de inovações constitucionais². Os princípios encontrados no texto atual da Constituição são:

² As normas hierarquicamente superiores são as constantes da Constituição, que só podem ser modificadas por Emendas Constitucionais, a espécie normativa imediatamente inferior. Uma vez aprovada, a EC passa a inovar a Constituição, tornando-se um preceito constitucional. Por ser a espécie normativa que modifica diretamente o texto constitucional, adquirindo, se aprovada, a mesma estatura das normas anteriormente postas pelo constituinte, às Emendas Constitucionais são impostas maiores dificuldades de aprovação: só podem ser modificadas por um quórum não inferior a 3/5 dos votos em ambas as Casas do

Princípio da legalidade - segundo o qual a instituição ou aumento de tributos deve ser feito por lei³ (votada pelo legislativo) (art. 150, I) (v. exceções: art. 153, § 1º)⁴;

Princípio da isonomia - segundo o qual não se pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II);

Princípio da irretroatividade - consiste na não cobrança de tributos em relação a fatos geradores⁵ ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a);

Princípio da anterioridade - limita a cobrança do tributo a exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou - ou seja, o imposto só poderá entrar em vigor no ano seguinte ao da sua publicação (art. 150, III, b);

Princípio do não-confisco - um outro princípio estabelecido pela CF, segundo o qual o governo não pode utilizar os tributos com efeito de confisco (art. 150, IV).

Além destes princípios constitucionais do ordenamento tributário, há algumas “regras” gerais que devem pautar os ordenamentos, concedendo-lhes os atributos necessários para que atuem eficazmente sobre os contribuintes. São princípios gerais, que devem fundamentar o sistema tributário, servindo de base para a formação deste. São eles:

Congresso. Têm, entretanto, uma restrição significativa: sujeitam-se às cláusulas pétreas, não podendo legislar sobre a forma federativa do Estado, o voto, a separação de Poderes e os direitos e garantias individuais.

³ No plano federal, as leis podem ser complementares e ordinárias. As Leis Complementares estão imediatamente abaixo das Emendas Constitucionais e regulam situações previstas anteriormente na Constituição, ou seja, a Constituição prescreve o que será disposto em matéria complementar. A Constituição estabelece um documento geral, mais amplo, formando as vigas mestras do sistema. Cabe à legislação infraconstitucional seus desdobramentos, surgindo a figura das Leis Complementares quando estes desdobramentos estão previstos no próprio texto constitucional. A aprovação de Lei Complementar depende de maioria absoluta dos membros da Câmara e do Senado.

Uma Lei Ordinária pode legislar sobre o que não está especificado como Lei Complementar, ou seja, regula matérias não previstas anteriormente pelo próprio texto da Constituição - o chamado campo residual. Uma Lei Ordinária depende, para sua aprovação, de maioria simples nas Casas do Congresso.

No plano estadual e municipal as leis são votadas pelas Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, respectivamente.

⁴ O art. 153, § 1º permite a exclusão de incidência do princípio da legalidade dos impostos sobre importação e exportação, produtos industrializados e operações financeiras, de modo a facilitar o “manuseio” de política econômica.

⁵ Fato gerador, segundo SOILBELMAN, é o conjunto de fatos, estado de fato, ou ainda pre-supostos materiais dos fatos jurídicos, aos quais a lei considera hábeis a produzir a obrigação tributária. É uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CNT, art. 114).

Princípio da neutralidade - a alocação de recursos da economia não deve ser afetada pela incidência de tributos. Os tributos devem incidir na mesma proporção sobre os diversos agentes econômicos.

Há, porém, uma importante característica no âmbito econômico que, muitas vezes, impede a obediência a tal princípio na sua totalidade. Muitas vezes a incidência de tributos leva em conta outros aspectos que não o distributivo. Um tributo pode ter por objetivo direcionar investimentos ou melhorar a distribuição de terras, por exemplo. Um imposto como o IPTU pode - e deve - ser utilizado para o planejamento urbano das cidades, deixando para um segundo plano a relação com a neutralidade. Se forem observados estes outros objetivos, diferentes e até conflitantes com a neutralidade distributiva, podem ocorrer divergências e a observância a tal princípio tende a ser preterida.

Princípio da equidade - consiste na repartição igualitária do ônus da tributação entre os membros da sociedade, ou seja, uma justa distribuição deste ônus. A equidade do sistema está diretamente relacionada à sua progressividade. Um sistema regressivo, em que o nível de contribuição cai com o aumento da renda, pode ser caracterizado iníquo. Por outro lado, quando a carga de tributação é proporcionalmente - ou mais que proporcionalmente, dependendo dos objetivos atribuídos ao tributo - maior quanto maior for a renda do contribuinte, pode-se dizer que o princípio da equidade está sendo obedecido.

São dois os critérios para a materialização deste princípio. O critério do **benefício**, onde cada cidadão contribui de acordo com os benefícios obtidos pela prestação de serviços públicos e o critério da **capacidade de contribuição**, onde cada indivíduo contribui não pelos benefícios prestados pelo Estado, mas de acordo com sua renda, expressando um alto grau de progressividade. É um critério que leva em conta a distribuição de renda: cobra mais de quem tem mais e menos de quem tem menos (o “sacrifício” é igual).

Princípio da competitividade externa - consiste na desoneração de impostos das importações e exportações, com a finalidade de aumentar a competitividade. Pretende-se, com isto, eliminar impostos **cumulativos**⁶ que por ventura venham a incidir sobre tais produtos, reduzir as contribuições sobre faturamento, folha de salários, receita bruta, etc. para que produtos nacionais não tenham desvantagem de preços na concorrência externa. É um

⁶ A cumulatividade é a incidência do tributo em vários estágios da produção. Assim, a cada movimento (compra ou venda) na cadeia produtiva é cobrado o tributo, sendo repassados aos preços posteriores o tributo incidente sobre a produção anterior. É pago um tributo calculado sobre tributos já pagos (a parcela de tributo paga numa etapa anterior da produção integra o preço do produto, sobre o qual incidirá novamente o imposto na etapa seguinte).

princípio que vem se tornando mais e mais importante com a tendência de globalização dos mercados e a conseqüente integração comercial entre diversos países. Com a produção tendendo a tornar-se mundial, ou seja, o mercado consumidor levado em consideração ultrapassa as fronteiras nacionais, a desoneração dos produtos importados constitui importante medida para facilitar a inserção internacional de produtos.

A partir do exposto, cabe uma análise comparativa dos princípios gerais que regem cada um dos ordenamentos tributários, inclusive no que diz respeito às limitações do poder de tributar.

Com relação ao princípio da **legalidade**, há um consenso entre ordenamentos para não incidência tributária sem previsão legal. Porém, a regulação de 1966 abria brechas para a não observância deste fundamento, à medida em que o Governo, na figura do Presidente da República, tinha acesso ao Decreto-Lei, um mecanismo que possibilitava regular a matéria das finanças públicas, inclusive normas tributárias sem a apreciação do Legislativo. Como o Congresso, em determinado momento do Regime Militar, era apenas figurativo, havia a possibilidade de se legislar em matéria tributária sem a observância do princípio da legalidade. A partir de 88, com a extinção do Decreto-Lei (apesar da sua substituição pela Medida Provisória)⁷, o poder conferido ao Executivo fica, teoricamente, mais limitado, pois é necessária a aprovação pelo Congresso. Na prática, porém, o instrumento de reedição de Medidas Provisórias anula esta limitação, pois permite às MPs maior tempo em vigor mesmo sem a aprovação do Congresso.

A partir de 88, sem correspondência na legislação anterior, surge também o princípio da **isonomia**, onde deve-se instituir tratamento igual para contribuintes que se encontrem em

⁷ A Medida Provisória é de competência exclusiva do Presidente da República. Não é lei, pois não nasce do Poder Legislativo, mas tem força de lei: o disposto em MP passa a ter eficácia a partir do momento de sua publicação, produzindo efeitos antes mesmo da apreciação pelo Congresso, que tem 30 dias para aprová-la ou rejeitá-la em definitivo. Se não for votada, é rejeitada por decurso de prazo. É um instrumento que dá amplos poderes ao presidente, mesmo porque não há um número limite de reedição da MP, podendo ser novamente proposta se decorrer o prazo de 30 dias e a Medida não for apreciada pelo Congresso Nacional. Sua reedição garante o prolongamento de sua eficácia.

É um instrumento similar ao Decreto-lei que vigorava na Constituição militar, com algumas diferenças. O Decreto-Lei era aprovado por decurso de prazo, i.e., se o Congresso não apreciasse a matéria ela entraria automaticamente em vigor, abrindo uma brecha no processo de criação da lei, descartando a participação do Legislativo do processo e dando um grande poder de legislar para o Executivo. Porém, o DL tinha algumas restrições que inexistem no que diz respeito à Medida Provisória: ele só poderia legislar em algumas matérias pré-determinadas (segurança nacional, criação de cargos públicos, inclusive fixação de vencimentos, finanças públicas e normas tributárias). Na prática, porém, não existiam restrições, uma vez que tudo podia ser justificado como de "Segurança Nacional": existiam Decretos-Leis sobre aumento salarial (no setor privado), sobre processo de desapropriação para Reforma Agrária, etc.

situação equivalente. No ordenamento anterior, alguns setores (os magistrados, os políticos, o ministério público e os militares) tinham privilégios na incidência dos impostos. A proposta de emenda constitucional altera esta situação.

O princípio da **anterioridade** tem previsão em todos os três ordenamentos, mas em todos eles observam-se exceções. Na legislação anterior, o princípio não era observado com relação ao IPI, à tarifa alfandegária e a de transporte, e outros especialmente indicados em lei complementar. As **exceções** atuais incidem sobre as alíquotas de impostos de importação, exportação, IPI e IOF. Tais exceções justificam-se pela finalidade de permitir agilidade nas alterações de alíquotas para fins de política econômica. Em alguns casos visam a atender ao requisito de maior competitividade externa, que vem ganhando mais e mais importância, principalmente após a tendência atual de globalização econômica. Maior facilidade de inserir competitivamente os produtos nacionais no exterior torna-se necessário como fundamento de política econômica. Deste modo, pode-se dizer que é correta a tendência à menor tributação dos produtos destinados ao mercado externo. A PEC avança ainda mais nesta direção, estendendo a não-incidência do ICMS, antes destinada apenas a produtos industrializados, para bens de capital, insumos, máquinas e implementos agrícolas. Além destas, outra exceção do princípio da anterioridade é concedida ao imposto que regula a movimentação financeira, com vistas a dar maior agilidade à política econômica.

O princípio da **eqüidade**, que ganha impulso a partir de 88 através do artigo 145, § 1º, que preconiza a progressividade dos impostos, ganha nova força na proposta com a extensão da não-incidência do ICMS também sobre produtos da cesta básica, o que beneficia principalmente as camadas da população de baixa renda.

3. Competência Na Instituição De Tributos

Em comparação a Reforma de 66, a Constituição de 88 coloca algumas alterações significativas com relação à competência para a instituição de tributos. A principal alteração do período refere-se ao ICMS (Circulação de Mercadoria e Serviços), que absorve seis antigos impostos: o antigo ICM (Circulação de Mercadorias), ISTR (Transportes Rodoviários), ISC (Serviços de Comunicações), IUCL (Combustíveis e Lubrificantes), IUEE (Energia Elétrica), IUM (Minerais) passam a compor o ICMS, de competência estadual. Os Estados

ainda perdem o ITBI (Transmissão de Bens Imóveis), que passa para a órbita municipal e ganham o ITCMD (Transmissão de *Causa Mortis* e Doações).

QUADRO 1. Distribuição de Competências para Instituir Impostos na Constituição de 67/69 (REFORMA 64-66)

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação (art. 21, I)	ITBI (art. 23, I)	IPTU (art. 24, I)
exportação (art. 21, II)	ICM (art. 23, II)	ISS (art. 24, II)
ITR (art. 21, III)	IPVA (art. 23, III)	
IR (art. 21 IV)		
IPI (art. 21, V)		
IOF (art. 21, VI)		
transportes e comunicações (art. 21, VII, X)		
combustíveis e lubrificantes (art. 21, VIII)		
energia elétrica (art. 21, VIII)		
minerais (art. 21, IX)		
emprest. compuls. (art. 18 § 3º)		
competência residual (art. 18 § 5º e art. 21 §1º)		

QUADRO 2. Distribuição de Competências para Instituir Impostos na CONSTITUIÇÃO de 88

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação (art. 153, I)	ITCMD (art. 155, I)	IPTU (art. 156, I)
exportação (art. 153, II)	ICMS (art. 155, II)	ITBI(art. 156, II)
IR (art. 153, III)	IPVA (art. 155, III)	ISS (art. 156, III)
IPI(art. 153, IV)	adicional de IR*	IVVC*
IOF(art. 153, V)		
ITR (art. 153, VI)		
IGF (art. 153, VII)		
comp. residual (art. 154, I)		
emprest. compuls. (art. 148)		
contribuições sociais (art. 149)		

* O adicional de Imposto de Renda Estadual e o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis dos Municípios foram revogados pela Emenda Constitucional nº 3/1993.

Com relação aos municípios, obteve-se um ganho adicional. Além da manutenção em sua esfera do IPTU (Predial e Territorial Urbano) e do ISS, o ITBI passa a compor a competência municipal.

A União sofre grande redução em sua competência. A começar pelos impostos que foram absorvidos pelo ICMS e passaram à competência estadual, dos quais apenas o antigo ICM não era imposto da União. Em compensação, ganha o IGF, um imposto que até hoje não é cobrado pela ausência de legislação complementar.

Fator importante na esfera federal é sua competência para instituir empréstimos compulsórios e principalmente a capacidade de criar novos tributos (competência residual), desde que não incidam sobre a mesma base tributária de outro tributo já existente. Este fator, mais o fato da não incidência da anterioridade sobre alguns impostos federais (IPI, IOF, Imposto sobre Importações, Imposto sobre Exportações) e a competência sobre as contribuições sociais ofereceram importantes mecanismos de defesa da União frente a uma tendência emergente da CF de 1988: a distorção federativa em favor de Estados e municípios, após o período militar em que a disparidade ocorria na direção contrária. Através desses mecanismos a União procura compensar suas perdas para Estados e municípios.

QUADRO 3. Distribuição de Competências para Instituir Impostos na PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação* (art. 153, I)	ITCMD (art. 156, I)	IPTU (art. 157, I)
exportação (art. 153, II)	ICMS (art. 155, I)	ITBI (art. 157, II)
IOF (art. 153, V)	IPVA (art. 156, III)	ISS (art. 157, III)
IGF (art. 153, VII)	ITR (art. 156, II)	
IR (art. 153, III)		
ICMS fed. (art. 155, I)**		
competência residual		
empréstimo compulsório (art. 148)		

* O imposto sobre importações passa a incidir também sobre serviços (na Constituição de 88 ficava restrito a produtos).

** O ICMS passa a ser regulado por um único artigo, o 155, onde fica instituído o ICMS federal.

Com relação às alterações pretendidas pela proposta, a principal modificação é a criação do ICMS federal. O objetivo de tal imposto é, a longo prazo, a implementação de um IVA de base ampla, incidindo sobre o princípio de destino (observando tendência mundial e

proporcionando melhor neutralidade do ponto de vista alocativo). O IVA é um tipo de imposto geral sobre o consumo, onde observa-se o princípio da não-cumulatividade (o imposto não incide “em cascata”)⁸. Assim, a partir de 98 ocorreria a fusão entre o IPI e o ICMS, com base de incidência correspondente a base do atual ICMS. Tal imposto seria cobrado **concorrencialmente**⁹ pela União e pelos Estados. As alíquotas da União seriam regulamentadas por lei complementar, enquanto os Estados perderiam a competência para legislar sobre esta matéria, ficando tal competência a cargo do Senado Federal (tal medida visa o combate à Guerra Fiscal existente entre os Estados).

Outra mudança pretendida pela proposta diz respeito ao componente residual, aos novos tributos que cabe à União instituir. Tais tributos, que atualmente necessitam de legislação complementar para entrar em vigor, passariam a exigir somente legislação ordinária, sendo mais facilmente estabelecidos. É uma proposta controversa, na medida em que fragiliza a situação dos contribuintes em relação às investidas do Estado.

4. Divisão De Receitas

A divisão de receitas feita pela Constituição de 88 caminha em sentido inverso ao que ocorria até então no governo militar: foram amplamente favorecidos os Estados e municípios na divisão do bolo tributário, em detrimento da esfera federal. A mudança ocorreu principalmente através do aumento no repasse do IR e do IPI, que se reduziram, nas receitas da União, de 67% para 53% e 43% respectivamente, elevando-se os percentuais destinados aos Fundos de Participação dos Estados dos Municípios. Estimativas apontavam para uma redução de receita da União da ordem de 16% a 26%, dependendo este valor da metodologia utilizada, elevando-se em contrapartida as receitas municipais e estaduais.

Com relação à Emenda Constitucional é proposto, primeiramente, que as receitas dos impostos instituídos pela União em sua competência residual sejam integralmente destinados a ela, não havendo mais o repasse de 20% aos Estados, como regula a atual legislação. A

⁸ Há dois sistemas de cobrança do IVA. Pelo sistema diferido, o pagamento do imposto é transferido até o estágio final, quando o produto é vendido ao consumidor. Inversamente, pelo sistema débito/crédito, os agentes pagam o imposto embutido em suas compras para depois serem creditados e recolhidos no momento da venda de seu produto.

⁹ Existe competência concorrente quando mais de uma esfera de governo (União, Estados e municípios) tem competência para cobrar o imposto.

principal alteração, porém, ainda remete à nova proposta sobre o ICMS. O objetivo da proposta é aproximar a tributação indireta no Brasil a um IVA de base ampla, com incidência pelo princípio do destino. As alterações levam em conta, ainda, o problema da “guerra fiscal”, pretendendo instaurar um intrincado mecanismo, onde a competência do ICMS seria concorrente entre União e Estados e a definição das alíquotas estaduais definidas pelo Senado, mudando, portanto, de competência. Com a competência concorrente, o valor cobrado de imposto para um produto produzido e comercializado dentro das fronteiras estaduais será o mesmo de outro que circule fora das fronteiras estaduais. As alíquotas iguais, além de combaterem a “guerra fiscal”, contribuem para o fim do chamado “passeio da mercadoria”, que consiste na saída meramente contábil e fictícia da mercadoria do Estado de origem para um outro Estado, apenas com a finalidade de reduzir a alíquota do ICMS. Atualmente a alíquota é de 18% para mercadorias do mesmo estado e de 12% em operações inter-estaduais.

Além da alteração da tributação indireta, ainda existem propostas polêmicas, que fragilizam a posição do contribuinte frente ao fisco. Consistem na quebra do sigilo bancário e na ampliação do uso dos empréstimos compulsórios. Uma análise mais aprofundada sobre as principais alterações sugeridas a partir da PEC será feita no capítulo IV.

**QUADRO 4. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias
na Constituição de 67/69
(%)**

TRIBUTOS	compe- tência*	distribuição de receitas para		
		UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação	U	100		
exportação	U	100		
IR	U	67	14	17
IR fonte	U		art. 23 §1º	art. 24 §2º
IPI	U	67	14	17
lubrificantes e combustíveis	U	40	40	20
energia	U	40		
minerais	U	10		
transportes	U	30	50	20
IOF	U	100		
comunicação	U	100		
ITBI	E		50	50
ICM	E		80	20
IPVA	E		50	50
IPTU	M			100
ISS	M			100
ITR	U			100

* refere-se à competência para instituir os impostos mencionados

Além disso, 60% do arrecadado com energia e 90% do imposto sobre minerais devem ser divididos entre Estados e municípios.

O art. 25 par. 4º vincula 6% do FPM em gastos com saúde.

Os 2% restantes da arrecadação do IR e IPI Vão para um Fundo Especial, com aplicação regulada por lei (art. 25, III).

A parcela da arrecadação do ICM destinada aos municípios deve ser creditada segundo o especificado no art. 23 par 9º: no mínimo ¼ nos respectivos territórios e no máximo ¼ de acordo com o que dispuser lei estadual.

**QUADRO 5. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias
na Constituição de 88
(%)**

TRIBUTOS	compe- tência*	distribuição de receitas para		
		UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação	U	100		
exportação	U	100		
IOF	U	100		
IGF	U	100		
IR	U	53	21,5	22,5
IR fonte	U		art. 157, I	art. 158, I
IPI	U	43	21,5 (159, Ia)+10% (159, II)	22,5
ITR	U	50		50
comp. residual	U	80	20	
ITMCD	E		100	
ICMS	E		75	25
IPVA	E		50	50
ITBI	M			100
ISS	M			100
IPTU	M			100

* refere-se à competência para instituir os impostos mencionados

**QUADRO 6. Repartição Constitucional de Receitas Tributárias na
Proposta de Emenda Constitucional
(%)**

TRIBUTOS	Compe tência*	distribuição de receitas para		
		UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
importação	U	100		
exportação	U	100		
IOF	U	100		
IGF	U	100		
IR	U	53	21,5	22,5
IR fonte	U		art. 158	art. 159, I
comp. residual	U	100		
ITCMD	E		100	
ICMS estadual	E		75	25
ICMS federal	U	53	21,5	22,5
IPVA	E		50	50
ITR	E			25 (mínimo)
ITBI	M			100
ISS	M			100
IPTU	M			100

* refere-se à competência para instituir os impostos mencionados

II - A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1966

Com a tomada o poder pelo militares, a partir do golpe de 1964, muda-se a forma de pensar o papel do Estado na economia brasileira. O Estado passa a integrar cada movimento realizado no país, nas mais diversas áreas - econômica, política, social, cultural, ... - e sua influência sobre o Sistema Tributário não poderia ser diferente.

Defasado principalmente a partir do final dos anos cinqüenta, quando o Plano de Metas redefine a industrialização brasileira, o aparato tributário brasileiro sofre profundas modificações, sempre procurando atender da melhor forma possível os interesses da nova classe dominante, então ligada aos capitais multinacionais e nacionais a eles associados. Os objetivos da Reforma, explicitados em sua Exposição de Motivos, são claros em apontar esta direção, privilegiando e aumentando o poderio da União, mas não deixando de fazer a modernização que o sistema requeria.

OLIVEIRA (1995a) analisa os objetivos propostos com a Reforma. O primeiro deles referia-se ao aumento da carga tributária, com vistas ao financiamento do Estado, já que suas funções perante a sociedade haviam aumentado. Além disto, uma carga tributária maior permitiria uma redução do déficit público, então associado pelo PAEG (Plano de Ação Econômica do Governo), à escalada da inflação.

O segundo objetivo analisado tinha por base a preocupação de distribuir mais eqüitativamente o ônus da tributação, tanto a nível regional quanto a nível pessoal. Para tanto, pretendia-se que o sistema tivesse um caráter mais progressivo, com maior ênfase sobre a tributação direta. Na verdade, como veremos mais adiante, este objetivo ficou apenas no papel, uma vez que o maior ônus social da tributação recaí sobre as classes baixas, preservando o grande capital. Quando esgota-se o potencial das classes baixas, o gravame passa a incidir sobre a classe média, o que demonstra que esta preocupação com a eqüidade do sistema, na prática, não se configurou.

Um terceiro ponto que a ser atingido era a modernização do sistema, que até então se constituía num apanhado de leis sobre diversos impostos e alíquotas, sem qualquer vinculação ou sistematização entre elas. Existiam ainda, no país, tributos sem fato gerador definido e/ou com imperfeições técnicas, que distorciam o sistema produtivo. OLIVEIRA atribui à reforma uma maior funcionalidade ao quadro de impostos, que se dividiu em quatro grupos: impostos sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação de bens

e serviços e os impostos especiais. Impostos em cascata, presentes até então, foram substituídos por impostos sobre o valor agregado, reformulou-se o imposto de renda, aprimorou-se a máquina arrecadadora e o sistema de fiscalização e eliminou-se figuras tributárias dúbias, como o imposto do selo, por exemplo, que integrava as competências das três esferas do governo.

Um outro ponto, implícito na Exposição de Motivos, dizia respeito à centralização, na órbita federal, da política econômica e do sistema tributário. Esta distorção na relação de forças entre União, Estados e municípios relacionava-se diretamente à nova formação estatal a que estava sujeito o país. A centralização dos poderes e da tomada de decisões é característica de qualquer regime autoritário, que chama para si as responsabilidades, a definição de objetivos e os meios utilizados para atingi-los. Tendo isto em vista, retira-se dos Estados e municípios a possibilidade de decretar novos tributos, assim como a autonomia para a determinação de alíquotas, que passaria, a partir de então, a ser responsabilidade do Senado Federal. As esferas sub-nacionais ficam, portanto, dependentes da União, que centraliza a captação de recursos e promove a distribuição destes de acordo com seus interesses.

A reforma promovida, ao contrário do que colocado na Exposição de Motivos, releva, na prática, a um segundo plano toda e qualquer preocupação com a questão social. Mecanismos de distribuição de renda ou de repartição do ônus tributário são deixados de lado. As prioridades ficam sempre voltadas ao crescimento econômico, sendo concedidas isenções e estímulos às rendas médias e altas, formadoras de poupança interna. O maior gravame se dá sobre as camadas mais baixas da renda, dando-se ênfase à tributação indireta. Com isto, surge um Sistema Tributário que peca pela sua iniquidade. A distribuição social do ônus tributário fica completamente viesada, recaindo fortemente sobre as camadas inferiores da população, como demonstra o Quadro 7, onde se exprimem os níveis de arrecadação dos impostos Estaduais e Federais. Os impostos indiretos representam, ao longo das décadas de 60 e 70, algo em torno de 80% do total arrecadado.

A partir de 1968 a economia do Brasil alcança altos índices de crescimento. É o período do “milagre econômico”, onde o crescimento do Produto atinge níveis altíssimos. Nesta época, tanto as características internas da economia brasileira como a situação externa eram altamente favoráveis ao crescimento econômico. No âmbito externo não se pode deixar de salientar a alta liquidez e o baixo nível da taxa de juros internacional, que permitia ao país uma política cambial de atração de capitais, mantendo a taxa de juros interna baixa, mas a

níveis maiores que a internacional. O capital externo, portanto, era abundante. Internamente, o país tem uma grande capacidade ociosa, vinda desde o período do Plano de Metas, de investimento maciço, e a reformulação do Sistema Tributário. Através de reforma financeira promovida pelo governo, aumenta-se a capacidade de endividamento das famílias, com o crédito direto ao consumidor. Com isto, destaca-se a produção corrente de Bens Duráveis de Consumo, que consegue dinamizar todo o resto do parque produtivo, contando ainda com o estímulo estatal (como no setor de construção civil, por exemplo).

Quadro 7. Impostos Estaduais e Federais no Brasil
(Cr\$ milhões correntes)

<i>Impostos</i>	<i>Anos</i>	1966		1970		1975	
		Valor	%	Valor	%	Valor	%
<i>Impostos Indiretos</i>		6.917	83,6	26.632	84,1	116.261	80,8
Importação		416	5,0	1.330	4,2	9.610	6,7
Exportação						*	
IPI		2.215	26,8	8.505	26,8	35.404	24,6
ICM		3.424	41,4	13.345	42,1	55.181	38,3
Transp. Rodov.		—	—	81	0,3	250	0,2
IOF (1)		—	—	—	—	4.010	2,8
Combust. e Lubrif. (2)		—	—	2.853	9,0	8.255	5,7
Energia Elétrica		194	2,3	450	1,4	2.721	1,9
Minerais		29	0,4	68	0,3	830	0,6
Selo e Afins		639	7,7	—	—	—	—
<i>Impostos Diretos</i>		1.360	16,4	5.050	15,9	27.650	19,2
Renda		1.339	16,2	4.897	15,4	26.312	18,3
Territorial Rural		*		*		33	0,0
ITBI		21	0,2	153	0,5	1.304	0,9
<i>TOTAL</i>		8.277	100,0	31.682	100,0	143.911	100,0

Fonte: FIBGE. Anuário Estatístico do Brasil: vários anos. Apud OLIVEIRA, F.A. *Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)*.

(1) Incluído na receita orçamentária a partir de 1972.

(2) Idem a partir de 1968.

(*) Dado insignificante.

Este período de “boom” da produto interno guarda forte relação com o sistema tributário, haja vista a elevação da carga tributária ocorrida após sua reformulação. Conforme a análise de OLIVEIRA (1995a: 21), três fatores contribuíram para que os novos índices fossem alcançados: a modernização e aprimoramento da máquina arrecadadora; a

generalização do IR; o aumento de alíquota de quase todos os impostos, com destaque para o IPI, ICM e IR, de maior potencial arrecadador.

A redefinição do papel do Estado autoritário o coloca como instrumento de estímulo ao processo de crescimento econômico; passa a ter papel importante como dinamizador da atividade produtiva, favorecendo setores produtivos da economia, para tanto, concedendo inúmeros incentivos e isenções fiscais e subsídios ao setor privado.

Esta maneira de estimular a produção e o crescimento econômico foi amplamente utilizada até o final da década de 70, quando a desfiguração do sistema tributário exige que as autoridades monetárias sejam mais comedidas em relação à utilização das receitas tributárias. O Quadro 8 dá um panorama das despesas do governo com incentivos e subsídios. Durante este período os incentivos fiscais giravam em torno de 3% do PIB, reduzindo, em alguns anos (como 75 e 78), a receita tributária em quase 40%. Enquanto isso, como destaca OLIVEIRA (1995b: 22), os gastos sociais ficam ainda mais esquecidos, correndo-se ainda o risco de o Estado defrontar-se *“a qualquer momento, com uma insuficiência de recursos para o cumprimento de suas funções”*.

O aparato tributário firma-se como um instrumento voltado ao favorecimento da esfera produtiva. Diante do objetivo traçado na Exposição de Motivos de aumentar a carga tributária, que foi atingido, o governo dispõe sua estrutura de gastos de forma a privilegiar os capitais privados. Apenas estes eram beneficiados com o crescimento da receita tributária.

A sociedade, pelo contrário, pagava as contas do governo sem receber qualquer retorno. Era evidente o descaso com a questão social. Ainda segundo OLIVEIRA, 1995b, esta característica da reforma se evidencia com o desprezo dado a uma distribuição mais equânime do ônus tributário, que proporcionaria ao sistema uma maior equidade. Pelo contrário, as rendas mais altas, formadoras de poupança eram muito pouco tributadas, se comparadas às rendas mais baixas. Sobre estas, recaía com todo o vigor a força da autoridade monetária. Mas as taxas de crescimento obtidas no período amenizavam os questionamentos ao modelo, uma vez que, segundo eles, o “bolo” estava apenas crescendo para ser distribuído mais tarde. Além disto, devido à repressão política, dificilmente os trabalhadores conseguiriam se expressar e reagir contra a expropriação salarial e tributária que lhes era imposta. Desde a edição do Ato Institucional nº 2, em 1965, o Brasil fica sujeito ao bipartidarismo onde, em vista principalmente das inúmeras cassações dos mandatos de parlamentares opositores, o partido do governo (Aliança Renovadora Nacional - ARENA) tinha ampla maioria no

Congresso. A manifestação política esbarrava, portanto, num Congresso submisso, onde o partido do governo, com maioria parlamentar, tinha o total controle dos rumos do país.

Quadro 8. Principais subsídios e incentivos Fiscais da Área Federal
Comparação com o PIB e com a Receita Tributária do Tesouro Nacional

	Cr\$ Bilhões							
ITENS	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
I. Subsídios	1,8	9,1	17,6	37,0	57,9	67,8	181,9	745,0
Implicitos ao crédito	0,8	4,3	11,0	24,0	44,3	49,4	156,8	479,9
Diretos	0,7	4,1	5,1	6,0	6,5	11,4	18,8	236,4
Explicitos ao crédito	0,3	0,7	1,5	7,0	7,1	7,0	6,3	14,9
Comp/venda de prod agric	-	-	-	-	-	-	-	13,8
II. Incentivos Fiscais	13,2	24,9	35,2	46,5	79,2	123,1	175,6	205,9
IPI	1,1	2,3	3,5	5,6	19,1	33,2	43,9	52,9
IRPF/IRPJ	3,1	4,3	6,8	9,5	15,2	20,3	33,9	56,0
I. Importação	9,0	18,3	22,9	26,8	36,2	55,1	71,7	48,2
Outros benef (enc. financ.)	-	-	2,0	4,6	8,7	14,5	26,1	48,8
III. Total (I + II)	15,0	34,0	52,8	83,5	137,1	190,9	357,6	950,9
Receita Tributária	46,9	69,5	88,7	149,1	211,0	309,6	445,1	957,8
Participações Relativas (em %)								
Incentivos Fiscais/PIB	2,65	3,46	3,49	2,98	3,41	3,52	3,04	1,65
Inc. Fisc./Receita Trib.	28,14	35,83	39,68	31,19	37,54	39,76	39,45	21,50

Fonte: LANGONI, Carlos Geraldo - "Bases institucionais da economia brasileira". In: *Revista de Finanças Públicas*, RJ, 41 (347): 102-8 julho/setembro, 1981.

Este controle do país e a facilidade de tomada de decisões fica ainda mais evidente, com a transferência para o Executivo das questões orçamentárias, ainda devido ao AI - 2. Com esta competência exclusiva e a possibilidade de utilização de um instrumento que atropelava o Processo Legislativo, o Decreto-Lei, as autoridades militares tinham o caminho livre para legislar em matéria tributária. A partir destes instrumentos é que o descaso com a questão social e com a divisão equitativa do ônus da tributação tomaram forma. A política tributária era clara e quase exclusivamente voltada ao processo de industrialização, de formação bruta do capital, com todo tipo de privilégios e benesses aos grandes capitais investidores e isenção das classes com rendas mais elevadas, a que se associa um maior nível de poupança interna. Se favorável a alguns segmentos sociais, a política tributária, isenta de qualquer mecanismo

eficiente de controle, presentes num regime democrático, se torna altamente perversa à maioria da população.

Outro problema que surge é a deterioração das receitas estaduais e municipais, já que ocorre a centralização das receitas tributárias pela União. A estrutura federativa brasileira começa a se deteriorar, ficando as esferas subnacionais dependentes do repasse promovido pela União, já que suas receitas próprias eram insuficientes. A centralização tributária, um objetivo não explicitado na Exposição de Motivos, firma-se como tendência do sistema.

A partir de 74, com o fim do chamado “milagre econômico”, o esgotamento da capacidade ociosa que vinha desde o final dos anos 50 (devido à política industrial promovida por JK) termina por instaurar uma crise de caráter estrutural, de acordo com OLIVEIRA (1995b). Os índices de crescimento, embora ainda altos, tornam-se oscilantes, sendo mantidos apenas enquanto o Estado conseguia administrar relativamente bem a crise, mantendo elevados os investimentos públicos. A economia, entretanto, não se recupera, esgotando-se o potencial de consumo de bens duráveis, uma vez que a concentração da renda impossibilita as baixas camadas de participarem como consumidoras e redinamizarem o setor.

O sistema tributário montado uma década antes já dava sinais de anacronismo. Principalmente devido ao alto volume de isenções e subsídios fiscais, o sistema tributário, antes utilizado para favorecer os capitais privados e alavancar o investimento, torna-se incapaz de cumprir esta função. Isto se confirma pela redução da carga tributária líquida (de onde se deduz, da carga tributária bruta, transferências e subsídios), que vai de 16,35% para 14,73%, mesmo com o crescimento de PIB a uma taxa média anual de 6,4% (OLIVEIRA, 1995b: 23). O sistema perde, deste modo, sua principal função econômica. Além de altamente iníquo e centralizador, passa agora a ser incapaz de financiar o investimento. É evidente sua deterioração e a necessidade de uma reformulação em sua estrutura. Nas palavras de OLIVEIRA, 1995b: 24: *“uma das peças que tinha tido importância crucial para o explosivo crescimento do período 68/74 passava a ser condenada, inclusive por aqueles que por muito tempo decantaram suas virtudes”*.

O final da década de 70 encontra o sistema tributário brasileiro em situação de penúria, completamente desfigurado. O sistema, que havia sido de grande importância para a explosão do período do milagre era agora tido como um dos responsáveis, mesmo para as autoridades monetárias, que já reconheciam seu desgaste, pela elevação dos níveis de inflação e de déficit público do período. Os altos índices de subsídios e incentivos fiscais deixaram de ser vistos

como elementos dinamizadores da economia para constituírem um problema para o caixa da União, uma vez que os níveis de arrecadação eram agora insuficientes para financiar os gastos governamentais.

A partir deste panorama, o governo viu-se obrigado a prescindir de sua política monetarista, adotada até o momento, para tentar barrar a escalada inflacionária. O descontrole sobre a oferta de moeda e o conseqüente aumento no nível de preços foi associado às transferências realizadas entre os diferentes Orçamentos da União¹⁰. À época, segundo o governo, gastos vinculados aos recursos fiscais - como subsídios diretos e indiretos e mesmo os encargos da dívida pública - estavam inseridos no Orçamento Monetário. Deste modo, o déficit vinculado ao Tesouro não aparecia nas contas do Orçamento Fiscal. Para determinar o nível total de déficit, era preciso levar em conta ainda o Orçamento SEST, das empresas estatais. Só a partir da análise dos três Orçamentos é que se verificaria o nível real do déficit público e a insuficiência de recursos fiscais para cobri-lo (OLIVEIRA, 1995b: 24).

Desde a reforma bancária, ocorrida em 1964, ficava estabelecido que o Banco Central do Brasil seria o administrador do Orçamento Monetário, repassando algumas destas funções ao Banco do Brasil, que tinha um papel híbrido de Banco Comercial e de Autoridade Monetária, sendo preservado seu papel de agente do Governo Federal. Para registrar as operações entre o Banco Central e o Banco do Brasil foi criada a “conta de movimento”, que não aparecia no Balanço Consolidado das Autoridades Monetárias. Sempre que existissem desequilíbrios nas contas do Banco do Brasil, a emissão de moeda era automática. Através desta “conta de movimento” confundiam-se os recursos do Orçamento Monetário com os do Orçamento Fiscal, gerando esta perda do controle sobre os níveis de arrecadação e gasto público. Segundo o governo, encargos típicos do Orçamento Fiscal estavam sendo bancados pelo Orçamento Monetário, sem o devido ressarcimento fiscal. Este fato, além de “mascarar” o nível real do déficit público, gerava o desequilíbrio do sistema fiscal. O Quadro 9 dá uma idéia da magnitude destas transferências, que chegaram a ser, em 1980, de mais de $\frac{1}{4}$ da receita fiscal.

¹⁰ Desde a reforma bancária de 1964 instaura-se no país um regime de Orçamentos diferentes para o controle fiscal e o monetário. Ao Orçamento Fiscal, associava-se a execução das contas do Tesouro Nacional, que registrava como entradas principalmente as receitas tributárias e como despesas, os gastos fiscais realizados pela administração central e parte da administração descentralizada, além de algumas transferências efetuadas para as estatais. Já o Orçamento Monetário estava relacionado a metas de expansão monetária adequadas para os níveis de crescimento de PIB, exercendo controle sobre a expansão do crédito público e privado, com objetivo de impedir desequilíbrios dos meios de pagamento.

Localizada a origem, o governo deveria iniciar o combate ao déficit fiscal, o que se deu por uma política recessiva, calcada na redução de seus gastos e subsídios e no aumento da arrecadação tributária. Neste momento, o trabalho de OLIVEIRA (1995a: 34) demonstra que a maior incidência do ônus tributário ocorreu principalmente sobre a classe média, uma vez que as classes baixas já tinham esgotado seu potencial de recolhimento e as classes altas tinham como se “proteger” das garras do fisco (tudo isto respaldado pela “ideologia” militar de que os setores economicamente fortes não deveriam ser pesadamente tributados).

Por outro lado, o repasse dos recursos fiscais para o Orçamento Monetário termina por esterilizar os recursos do Tesouro, diminuindo ainda mais os gastos com a área social.

QUADRO 9. Transferências do Orçamento Fiscal para o Monetário e receita do Tesouro Nacional 1980-1984 (CRS bilhões correntes)

Anos	Transferência efetiva (1)	Receita do Tesouro (2)	(1/2)%
1980	313,0	1.219,4	25,7
1981	225,4	2.261,9	9,9
1982	579,9	4.617,8	12,6
1983	2.554,3	11.335,5	22,5
1984	5.708,0	33.787,7	17,1

Fontes:

1. Para o ano de 1980: Banco Central do Brasil. Relatório Anual de 1981. Brasília. vol. 18, n.º2, fev. 1982.
 2. Para 1981- 1983: *Conjuntura Econômica*. Rio de Janeiro, FGV, vol. 38, n.º2, fev. 1984.
 3. Para 1984: Banco Central do Brasil. Relatório Anual de 1985. Brasília, vol. 22, 1986.
- Apud OLIVEIRA, F. A. Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984): 80.*

A partir de então, já se faz necessária uma reforma na estrutura do sistema tributário, o que é reconhecido pelas próprias autoridades econômicas. Com este quadro de desfiguração por que passou, sendo utilizado como instrumento de suporte ao desenvolvimento do grande capital, deixando de lado questões importantes como a distribuição mais equitativa do ônus tributário, concentrando-se nas mãos do Governo Federal, o aparato tributário distancia-se de seu papel, deixando de cumprir até mesmo suas funções como financiador do Estado. O sistema perde o dinamismo apresentado durante o período do “milagre”, ficando evidente a necessidade de uma reformulação em sua estrutura. Ao final da década, ele encontrava-se altamente centralizador, regressivo (com enorme participação de impostos indiretos) e sem condições de promover a acumulação de capital.

Entretanto, para se promover uma reestruturação tributária, as bases sobre as quais estava assentado o Estado autoritário deveriam ser alteradas, redefinindo os papéis de setores que até o momento não entravam efetivamente na divisão do ônus tributário. Deveriam ser alterados pontos como a demasiada centralização da arrecadação e a perversidade do sistema, tornando-o mais progressivo, o que significava um gravame maior sobre as rendas mais altas. Além disto, o redirecionamento de parte da receita fiscal para cobrir os déficits do Orçamento Monetário, sem que se determinassem novas fontes de receitas fiscais, viria a piorar o quadro tributário. Como uma alteração profunda nos mecanismos tributários não era coincidente com a ideologia política/econômica dos militares, optou-se, apesar do reconhecimento da necessidade de uma reestruturação completa, por mudanças apenas pontuais no sistema (OLIVEIRA, 1995b :25-26). Ao invés de se alterar mais radicalmente a estrutura tributária, buscando reaver no sistema a possibilidade de alavancar e dinamizar o setor produtivo, com uma melhor distribuição do ônus tributário frente à sociedade e atacar os pontos realmente problemáticos do sistema. O governo estabelece como prioridade a expansão da arrecadação tributária apenas para cobrir os déficits do setor público federal.

A política adotada avança, então, pesadamente sobre a classe média, o que termina por agravar ainda mais a crise econômica. O maior gravame sobre esta faixa social, segundo o exposto por OLIVEIRA (1995b: 27), traz conseqüências negativas sobre a demanda por bens duráveis de consumo, o carro-chefe da economia até então. Além de reduzir os níveis de investimento, com repercussões negativas na oferta de trabalho, as medidas neste sentido ainda prejudicam o próprio desempenho da arrecadação tributária, devido aos seus efeitos sobre a tributação indireta. Somando-se estas medidas aos cortes nos gastos da Administração Central e das estatais, compromete-se ainda mais o desempenho das finanças públicas, à medida em que implica a destruição das bases de onde derivam os recursos tributários. Tudo isto com vistas à contenção do déficit público.

Para o ano de 1981, OLIVEIRA (1995b: 27) associa a mudança de foco da política econômica ao engajamento da economia brasileira ao receituário dos organismos internacionais. A principal preocupação agora é com o Balanço de Pagamentos, buscando-se resgatar a credibilidade dos credores externos e recuperar o fluxo de recursos para a recomposição das baixas reservas do país. O país adota o receituário do Fundo Monetário Internacional e promove uma política extremamente recessiva (tanto que o PIB, segundo exposto por OLIVEIRA (1995b: 27-28), sofre uma queda de 4,4% já em 81, contra uma alta

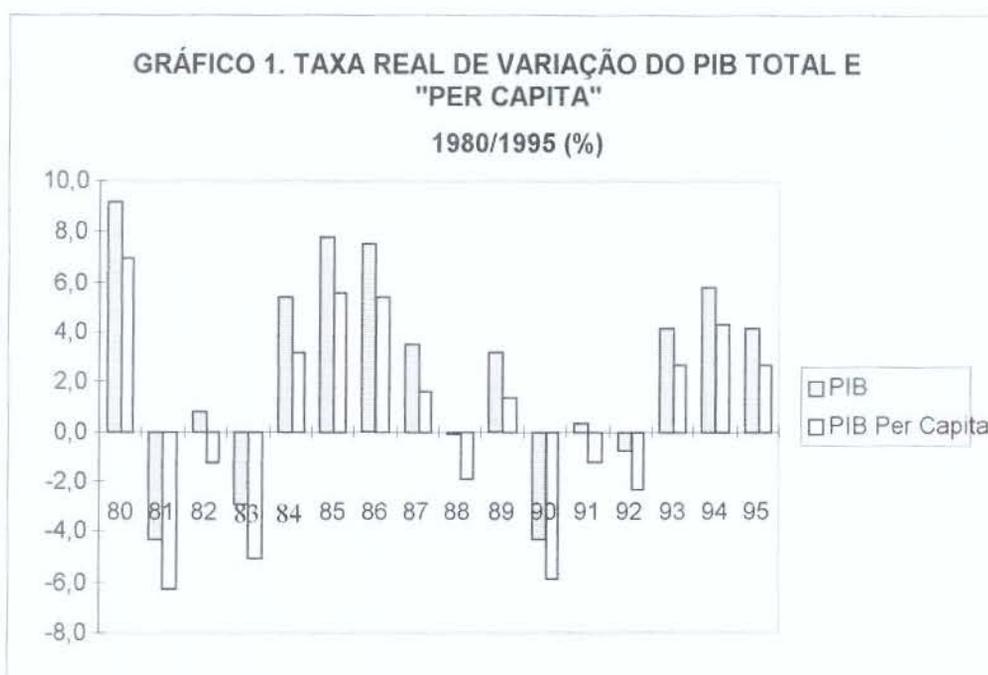
de mais de 8% no ano anterior, como pode ser visto no Gráfico 1). Para reduzir os níveis de inflação e promover o ajustamento externo, o FMI prescreve o saneamento das despesas públicas, incidindo sua política sobre áreas já exploradas: a expansão da carga tributária, a redução dos gastos públicos e das empresas estatais. Após três anos seguindo esta linha de política econômica, o país atinge os níveis preestabelecidos pelo organismo internacional às custas de um crescimento negativo do PIB, de uma taxa de desemprego altíssima e do aumento da dívida social do governo. O ajuste ocorreu, mas a um prazo longo, e às custas de brutal recessão.

São feitas algumas modificações na estrutura do sistema durante este período. Primeiramente, cria-se o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), incidindo sobre o faturamento de empresas comerciais e industriais. É um tributo que atendia três necessidades prementes do governo: rápido retorno de caixa, em vista da facilidade de aferição e cobrança; incidência sobre o faturamento, que não havia sido alvo das isenções e reduções realizadas sobre as bases do IPI e ICMS; e receita não partilhada com as outras unidades da federação (BIASOTO, 1995). Esta medida é um exemplo da facilidade de se modificar gradualmente a estrutura tributária, já que as restrições legais eram poucas com o Congresso submisso. Uma nova fonte de recursos como esta, apresentando as características acima citadas, vinha ajustar-se perfeitamente às pretensões do governo.

O IR também sofre alterações, passando a incidir mais pesadamente sobre os grandes contribuintes (os lucros acima de 60 mil ORTN tiveram a alíquota elevada de 5 para 10% e a alíquota adicional sobre os lucros das instituições financeiras subiu de 10 para 15%), segundo Decreto-Lei n.º 1967, de 23 de novembro de 1982. Só a partir deste momento é que há um aumento da incidência tributária sobre as grandes rendas, em razão de seus lucros, e, mesmo assim, ainda há uma diminuição da alíquota do IRPJ para as grandes empresas (caiu de 35 para 30%)¹¹.

Após a forte recessão do triênio 81-83, a economia sofre certa recuperação nos anos de 84 e 85, com a taxa de crescimento do PIB ficando, na média, em torno de 6% (Gráfico 1). Apesar desta retomada do crescimento econômico, a carga tributária do país não apresentou melhora comparável ao desempenho do PIB. Pelo contrário, a CT bruta sofreu queda de cerca de 2% do PIB, se comparada ao período anterior.

¹¹ Ver BIASOTO, 1995: 45-46.



Fonte: IBGE

A explicação encontrada para este fato é, segundo a análise de BIASOTO (1995), a estrutura sobre a qual foi montado o sistema tributário brasileiro, voltado para a incidência sobre rendas ou transações realizadas no mercado interno. Com a mudança do foco econômico, que se voltou ao ajuste das contas externas, em função das metas estabelecidas nos acordos com o FMI, o sistema tributário viu suas fontes de receitas degradarem-se. O IPI teve a sua pior arrecadação em termos históricos, ficando, na média do período, em 1,52% do PIB, contra o já baixo índice de 2,19% do período anterior¹². As transações com o exterior permaneciam isentas e, contraditoriamente, havia grandes privilégios ao amparo de programas de incentivo à exportação.

Aqui percebe-se a influência do sistema tributário sobre a política econômica adotada. Apesar de requerer uma outra estrutura, em razão da mudança do foco da política econômica, estas alterações não são rapidamente realizadas. A insuficiência da arrecadação, bem como a má exploração de uma potencial fonte de recursos revelam a interdependência e o condicionamento das possibilidades de aplicação de políticas ao aparato tributário existente. O anacronismo tributário condiciona o mau desempenho da política econômica.

¹² Ver BIASOTO, 1995: 48.

QUADRO 10. CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM MÉDIAS ANUAIS POR PERÍODOS 1970 A 1993¹³

	Em % do PIB							
<i>Receitas</i>	70-74	75-80	81-83	84-85	86	87-89	90	91-93
<i>União</i>	15,92	16,24	17,66	15,96	15,63	14,84	17,42	14,67
<i>Tributos</i>	9,87	8,81	8,46	8,41	8,60	7,67	9,04	7,04
IPI	4,14	2,74	2,19	1,65	2,16	2,26	2,54	2,35
<i>Cont. Sociais</i>	4,45	5,39	6,39	5,74	5,87	5,48	7,60	6,64
<i>Outras Receitas</i>	1,60	2,04	2,80	1,81	1,16	1,69	0,78	1,00
<i>Estados</i>	7,07	5,51	5,61	5,95	7,01	6,37	8,89	7,47
ICM/ICMS	6,12	4,91	5,05	5,39	6,32	5,77	7,95	6,56
<i>Municípios</i>	0,65	0,77	0,77	0,62	0,65	0,63	1,01	1,29
<i>Fundos Parafiscais</i>	1,83	2,57	2,51	2,01	2,45	1,75	2,72	2,39
CARGA TRIBUT. BRUTA	25,47	25,09	26,55	24,54	25,74	23,59	30,04	25,83

Fonte: BIASOTO Jr., G. *A Questão Fiscal no Contexto da Crise do Pacto Desenvolvimentista*.

O ano de 1986 é um ano atípico, marcado pela experiência brasileira com um plano de estabilização heterodoxo, o Plano Cruzado. A partir daí, a economia volta-se novamente ao mercado interno, adotando movimento contrário ao engendrado desde 1983, por Delfim Netto. Anteriormente à entrada em vigor do plano de estabilização, promove-se um pacote tributário, sendo adotadas medidas que permitissem o esperado sucesso do Cruzado. As principais mudanças relacionaram-se ao Imposto de Renda tanto da Pessoa Física como da Pessoa Jurídica, e ao IPI.

Houve um aumento da carga tributária bruta, que atingiu a marca de 25,74% do PIB (Quadro 10), destacando-se o aumento do IPI (que atinge 2,16% do PIB, um crescimento de 36% em sua participação no Produto) e do ICM (7,01% do PIB, correspondendo a uma expansão de 21,5%). Contribuíram para este aumento da arrecadação indireta, ainda segundo a análise de BIASOTO (1995: 51), o redirecionamento do produto ao mercado interno e a queda dos níveis de inflação, que reduziu as perdas decorrentes do lapso temporal entre a cobrança e o recolhimento efetivo do imposto.

¹³ Os períodos considerados são assim divididos por semelhanças econômicas apresentadas. Deste modo, segundo o próprio autor, os períodos representam: a) auge cíclico do milagre (70-74); b) desaceleração do crescimento (75-80); c) crise recessiva decorrente do endividamento externo (81-83); d) crescimento econômico baseado nas exportações (84-85); e) Plano Cruzado (86); f) final do governo Sarney (87-89); g) Plano Collor (90); e h) início dos anos 90 (91-93).

No período imediatamente posterior ao Plano Cruzado, o comportamento do sistema tributário volta ao que parecia ser sua tendência natural antes da experiência com o plano de estabilização. Deste modo, a carga tributária, que, excedendo-se o ano de 1986, vinha em constante declínio desde 1983, atinge seu nível mais baixo. Em 1988, atinge o nível de 22,2% do PIB, sofrendo uma queda de 9,8% em relação ao ano anterior. Era evidente desgaste da administração tributária e havia certo consenso entre agentes econômicos e políticos de que o sistema tributário não geraria nem os recursos mínimos à manutenção da ação pública.

Com o fracasso do Cruzado, já em novembro de 1986 usa-se a via tributária para a contenção da demanda e, conseqüentemente, da inflação. Como exemplo das medidas tomadas, há o aumento do IPI sobre veículos, fumo e bebidas; a elevação das alíquotas de IOF para a importação de petróleo, visando captar recursos do forte aumento de preços dos combustíveis; a proibição de recolhimento de imposto pelas empresas antes de março, quando ocorria o reajuste de OTN. As mudanças, portanto, como não poderia deixar de ser, estavam estreitamente relacionadas ao fracasso do Plano Cruzado e procuravam reduzir os impactos deste fracasso no nível das receitas públicas (BIASOTO, 1995: 52).

III - A REFORMA TRIBUTÁRIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Após mais de um década de atraso, pois já era requerida ao final do milagre econômico, quando deixou de ser um elemento dinamizador da economia, surge a possibilidade de se promoverem as mudanças desejadas na estrutura tributária. Com a instauração da Assembleia Constituinte, as questões mais polêmicas - como a alta iniquidade do sistema tributário brasileiro, a excessiva centralização da arrecadação tributária nas mãos do Governo Federal para depois se promover o repasse às esferas subnacionais, o alto índice de regressividade dos impostos, com grande participação dos impostos indiretos em relação aos diretos, entre outras - teriam a possibilidade de ser rediscutidas e solucionadas.

Esta oportunidade, porém, não foi aproveitada do modo como deveria ter sido. Interesses regionais, muitas vezes supra-partidários tomaram o lugar das discussões ideológicas nos debates do processo constituinte. Cada membro da Assembleia procurava, em

primeiro lugar, garantir sua fatia no bolo tributário antes que ela fosse destinada a outro parlamentar. Segundo OLIVEIRA, 1995b: 86:

“Contrariando as expectativas de muitos analistas, os debates na constituinte no tocante às finanças públicas não foram marcados pelo confronto entre posições progressistas e conservadoras, entre esquerda e direita. Polarizou o debate, sobrepondo-se à questão ideológica, a questão regional e mesmo local - o que levou ferrenhos adversários político-ideológicos a se unirem em defesa de seu Estado e região”

É deste modo que um problema crônico do ordenamento anterior tenta ser solucionado com a Nova Carta. A questão da centralização da arrecadação tributária nas mãos da União.

A situação, com o sistema implantado em 1988, peca por ser exatamente a contrária a do sistema de 1966: agora a descentralização é que é excessiva. Os recursos, antes repassados à União, passam a compor o quadro de competências estaduais e municipais. Com isto, o Governo Federal, o lado mais fraco no processo de debate constituinte, acaba perdendo grande parte de suas receitas, sem, contudo, reduzir-se na mesma proporção o nível de dispêndio a ele destinado.

Esta questão do federalismo tem três pontos principais a serem analisados, segundo OLIVEIRA (1995b: 112). Primeiramente, a autonomia fiscal dos Estados e municípios, que é bem maior do que a existente no sistema anterior. Enquanto a União viu os impostos de sua competência reduzirem-se de onze para sete, os municípios ampliaram os seus de dois para quatro e os Estados permaneceram com o mesmo número (três). Embora permanecendo com o mesmo número de impostos, os Estados ampliaram seu campo de competência, à medida em que sua base de tributação foi ampliada significativamente, haja visto que um dos novos impostos estaduais - o ICMS - abarca seis antigos impostos da União. Com relação à União, deve-se salientar que o IPI, IOF, IImp. e o IEx. não sofreram a restrição imposta pelo princípio da anterioridade. Além disto, manteve-se a competência da União para a instituição de empréstimos compulsórios, ainda que em situações menos freqüentes que as anteriores, e a competência para a instituição de novos tributos, desde que não incidam sobre fato gerador já explorado por outro tributo e que se destine uma porcentagem da receita (20%) aos Estados.

Um segundo ponto a ser analisado sobre o federalismo é a repartição das receitas tributárias entre as esferas da federação. Nesta direção, aumentam os repasses obrigatórios da União para os Estados e Municípios (FPE e FPM), como uma percentagem do IR e do IPI.

O terceiro ponto refere-se à divisão dos encargos entre as esferas de governo, um aspecto que não foi objeto de grandes alterações na legislação de 1988. Não houve uma redistribuição significativa dos encargos, que continuaram, em sua maioria, sendo de responsabilidade da União.

Outra questão que, apesar de discutida no processo constituinte, deixou muito a desejar foi a da equidade. Ao final do processo, o número de impostos diretos em relação aos indiretos, aumentou, se comparado à legislação em vigor desde 1966. Os impostos diretos criados (Grandes Fortunas e *Causa Mortis* e Doações), porém, respondem por uma parcela ínfima de arrecadação. O Imposto sobre Grandes Fortunas nem chegou a ser regulamentado por legislação infra-constitucional, não sendo cobrado. Deste modo, chega-se a uma situação nada agradável em 1995, onde a soma dos impostos indiretos às contribuições sociais representa 80% do total arrecadado (v. Quadro 7), ficando neste número expressa a alta regressividade e conseqüente iniquidade de nosso sistema. Embora presente nas discussões dos constituintes, à distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade não se deu a importância merecida.

Apenas coloca-se, no art. 145, § 1º, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. É muito pouco, considerando-se o que poderia ser feito com relação à grande regressividade do sistema brasileiro. Apesar de semelhantes quanto ao número (sete diretos e seis indiretos), os impostos indiretos tem um potencial de arrecadação inegavelmente maior do que os impostos diretos. Os impostos diretos são: Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, “Causa Mortis” e Doação, Territorial Rural, Predial Urbano, “Inter Vivos” e sobre Veículos Automotores. Os indiretos são: Imposto sobre Importação, Exportação, Produtos Industrializados, Operações Financeiras, Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Como conseqüência das alterações constitucionais de 1988, veio a reestruturação do Imposto de Renda. Procurou-se diminuir o número de alíquotas do IR e simplificar sua administração tributária, através da extinção das várias formas de deduções e isenções fiscais. Além das modificações no IR, a Constituição Federal de 1988 criou uma nova contribuição

social, a Contribuição Social sobre o Lucro, que a princípio destinava-se a cobrir os gastos da seguridade social. A instituição desta contribuição social exemplifica uma tendência que se tornou comum após a CF de 88: a busca de fontes alternativas de recursos para a União, principalmente de fontes que possibilitassem o não compartilhamento de receitas com Estados e municípios. Sendo contribuição social, este novo imposto incide sobre o lucro da pessoa jurídica antes mesmo da retirada das parcelas referentes ao IPI e ao IRPJ.

Conforme dados do Quadro 9, em 1990, a carga tributária bruta do país registra uma elevação inimaginável se comparada aos níveis do final da década de 80. São várias as explicações, segundo BIASOTO (1995), para este nível elevado: primeiramente, as medidas adotadas anteriormente, que reestruturaram as bases tributárias em função da redução dos benefícios fiscais. Um segundo elemento seria relacionado à “convivência da economia com o processo hiperinflacionário e as expectativas em torno do pacote de medidas para a estabilização que seriam inevitavelmente adotadas com a mudança de governo” (BIASOTO, 1995).

Também contribui para o aumento da CT em 1990 as conseqüências geradas por uma instabilidade econômica nas expectativas dos agentes. Eram comuns os estoques, tanto de insumos como de produtos acabados, muitas vezes constituídos com recursos provenientes do capital financeiro, que buscava uma alternativa mais estável.

A saída deste capital financeiro para o gasto em consumo, entretanto, não impede que o lucro das Instituições Financeiras imposto seja significativo devido à inflação e aos juros altos pagos pelo setor público na rolagem de sua dívida.

O Plano Collor também contribui para o aumento de CT. A extinção do anonimato com relação aos títulos de crédito em geral (Lei 8.021, de 12 de abril de 1990), a possibilidade de pagamento de dívidas com os Cruzados Novos retidos (o que levou muita gente a saldar seus débitos), a taxação do IOF no dia do Plano e a inflação baixa por cerca de 2/3 do ano foram motivos de expansão da Carga Tributária.

A recomposição das competências para a instituição de tributos e para a divisão das receitas começa a modificar as participações relativas das esferas de governo na divisão da Carga Tributária. Tomando-se em consideração o ano de 1990 em comparação ao triênio anterior, temos que as receitas do Orçamento Geral da União aumentaram em 2,16% do PIB, mas a participação da União na Carga Tributária Bruta caiu de 63% para 58% (Quadro 10). O segmento da Seguridade Social, criado em 1988, vai em direção contrária a este movimento,

expandindo suas receitas em 36,4% e atingindo o nível de 25,3% da CT Bruta. As outras esferas de governos tiveram aumentos significativos de receitas. Os Estados tiveram um incremento de receita da ordem de 37,4%, passando de 27 para 29,6% da CT Bruta. Os municípios tiveram um aumento ainda maior, de 53,6%, em suas receitas¹⁴.

O ano de 1990, porém, é um ano atípico em função do Plano Collor. As receitas que redundaram nesta expansão brutal da Carga Tributária, na maioria dos casos, não podem ser dadas como estruturais. São apenas receitas episódicas, relacionadas a um momento político e econômico muito singular.

Ao contrário, o biênio 91-92 pode ser considerado como o legítimo retrato do sistema tributário brasileiro pós Constituição de 88. A média da CT Bruta destes dois anos mostrou-se relativamente alta para um período de baixa dinâmica econômica. Ela foi superior a 24 % do PIB.

Como seria de se esperar, a receita de tributos vinculados à União foi reduzidíssima, 6,61% do PIB. O destaque da arrecadação fica por conta do IOF sobre as operações financeiras de curto prazo, que, por não ser repassado às esferas subnacionais, destacou-se dentre os impostos da União. Além do IOF, apenas o IPI teve um bom desempenho, devido ao processo de abertura comercial. A receita deste tributo chegou a 2,2% do PIB.

Ao final de 1991 realiza-se uma “Reforma Tributária de Emergência”, devido às dificuldades de caixa enfrentadas pela União. A medida mais importante foi a criação da UFIR, um indexador para efeitos tributários.

Na área da Seguridade Social, percebe-se em 91-92 a desestruturação do sistema de captação de receitas estatal. Mesmo com a substituição do FINSOCIAL pelo COFINS¹⁵, com uma elevação de alíquota de 1,2 para 2% (que entra em vigor em abril de 91), a receita cai de 1,5% para 1,25% do PIB. As facilidades de sonegação das figuras tributárias incidentes sobre o faturamento e as contestações judiciais determinam esta redução da receita, apesar do aumento da alíquota. As contestações judiciais incidem também sobre os Fundos Parafiscais, que sofrem queda de 8,7% em termos de participação no PIB de 90 para 91-92¹⁶.

Já para os Estados e municípios, os níveis de arrecadação são satisfatórios. O ICMS confirma-se como o principal imposto estadual, respondendo por algo em torno de 85% da

¹⁴ Ver BIASOTO, 1995: 57.

¹⁵ Mediante Lei Complementar de 30/12/91, entrando em vigor em abril de 92.

¹⁶ Ver BIASOTO, 1995: 61

receita. Os municípios sofrem uma expansão de receitas de tributos de competências próprias. Eles aumentam cerca de 30% de em 91-92 frente a 90, respondendo por 1,25% do PIB.

Num balanço final, o OGU sofre uma redução em sua receita de 55,4%. Os Estados, por outro lado, aumentam significativamente suas receitas, ultrapassando a casa dos 30% em relação à Carga Tributária Bruta. Os municípios também aumentam sua participação, passando a responder por 5,1% da CT.

Temos, como resultado, uma situação completamente diferente da encontrada no sistema tributário anterior, apesar de o nível global da Carga tributária bruta estar no mesmo nível. Com esta desfiguração do sistema, faz-se necessária uma nova reforma na legislação tributária. Surge, então, a Proposta de Emenda Constitucional da Área Tributária, em 23 de agosto de 1995. É esta PEC que passo a analisar agora.

IV. A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

A Proposta de Emenda Constitucional da área tributária apresentada pelo governo aponta a quatro objetivos básicos em sua exposição de motivos:

- simplificar o sistema, aumentando sua economicidade para o fisco e para o contribuinte;
- facilitar o combate à sonegação e às injustiças por ela criadas;
- diminuir o Custo-Brasil e ampliar a competitividade de nossa economia;
- permitir uma distribuição social mais justa da carga tributária.

Tais objetivos seriam atingidos, segundo a exposição de motivos, pelas mudanças propostas; as mais significativas e polêmicas são a nova regulamentação para o IPI/ICMS, visando principalmente a desoneração das exportações de produtos básicos e semi-elaborados e a constante preocupação com a “guerra fiscal”; a proposta de quebra de sigilo bancário; a nova estruturação dada ao empréstimo compulsório e as mudanças relacionadas ao IPTU.

1. As alterações na tributação indireta: IPI/ICMS

O modelo de imposto indireto sobre a produção e circulação de mercadorias de acordo com o valor adicionado, como o utilizado no Brasil, surgiu na França em 1954¹⁷, tendo como principal motivação a aplicação de um imposto não cumulativo. É no território francês, portanto, que surge o IVA, logo se difundindo com sucesso por toda a Europa. Tanto que consiste, atualmente, num dos motivos do sucesso do Mercado Comum Europeu.

Os países europeus, entretanto, caracterizam-se por sua pequena dimensão, não ocorrendo, como no Brasil, uma divisão político-administrativa em diferentes estados, cada qual com competência tributária autônoma. Nem se confere, como aqui, competência tributária para os municípios, resultando nos três níveis federativos autônomos, a chamada federação tripartite.

De modo a atender a esta tripartição de poder, o IVA brasileiro sofreu o “milagre da multiplicação”, ou seja, transformou-se em vários pequenos tributos, cada qual abrangendo um ciclo da cadeia produtiva, destinando-se às diferentes esferas. Além do caso mais gritante dos impostos únicos, temos o IPI, abarcando a produção industrial, vai para a União; o ICMS (circulação) para os Estados; o ISS (serviços) para os municípios; IOF, IPVA, ... Todos estes impostos correspondem na Europa a um único, que abrange todo o ciclo econômico da produção, circulação e consumo.

A divisão federativa do Brasil, portanto, dificulta a aplicação de um IVA amplo, ainda mais porque qualquer tentativa de modificá-lo, como a apresentada na proposta, encontrará enormes dificuldades para ser aprovada, uma vez que modifica o quadro de arrecadação estadual. A instituição do princípio do destino seria um dos mecanismos para amenizar tal situação, proporcionando uma melhor distribuição da receita entre os estados, mas é de difícil aprovação, já que reduz a receita de alguns estados. O princípio do destino promove uma distribuição das receitas entre os estados. Com as grandes diferenças regionais do país, a adoção do princípio de origem, onde a incidência do imposto se dá no momento da produção da mercadoria, termina por deixar a arrecadação no estado produtor. Com as chamadas “importação e exportação” internas de produtos, onde a produção circula dentro das fronteiras

¹⁷ O IVA espalha-se, posteriormente, para toda a Europa, tornando-se obrigatório para os países membros da CEE a partir de 1977.

do país, deslocando-se dos estados mais ricos - produtores - para os estados que não tem na produção, mas na importação de produtos, sua característica principal, o princípio do destino acarretaria um deslocamento de receita dos estados mais em direção aos menos desenvolvidos, proporcionando uma distribuição de receitas a nível estadual. Esta é a vantagem da adoção do princípio do destino em relação ao de origem, adotado atualmente.

Segundo a proposta, a fusão do IPI e do ICMS atende primeiramente ao objetivo da simplificação do sistema, reduzindo o número de tributos cobrados. Nos termos da própria Exposição de Motivos, *“um exemplo de mudança efetivamente simplificadora é a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e sua parafernália burocrática, hoje duplicada em relação ao imposto estadual, bem como a uniformização dos aspectos legais e regulamentares do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Intermunicipais e Interestaduais e de Comunicações - ICMS”*. Pode-se argumentar que, ao invés da simplificação do sistema, a nova proposta, com o intrincado mecanismo de cobrança do ICMS federal e a competência dúplice se tornaria na realidade uma complicação, e não um mecanismo simplificador da estrutura de impostos. A defesa do texto proposto é feita por Fernando Rezende, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), um dos principais formuladores do projeto. Segundo ele, a unificação dos dois impostos indiretos principais descomplicaria o sistema na medida em que as empresas seriam obrigadas a ter apenas uma escritura, uma só legislação, um só livro fiscal e pagar duas vezes. Hoje em dia uma empresa que tenha vendas interestaduais deve se submeter a uma legislação diferente para cada Estado, além da legislação federal. Com a alíquota única e nacional as empresas devem se submeter à mesma legislação, definida pelo Senado Federal¹⁸.

O objetivo da proposta em dividi-la em duas etapas para a implementação, uma de curto e outra de médio prazo, é, nos termos de OLIVEIRA (1995c), instituir um *“IVA de base ampla, incidindo pelo princípio do destino, cuja competência legislativa pertenceria à órbita federal”*. Para tanto, procurando deixar as mudanças mais significativas para os próximos mandatos dos políticos, em 1998, num primeiro momento são propostas alterações apenas superficiais: a não incidência do ICMS sobre os produtos básicos e semi-elaborados destinados ao mercado externo e, numa medida que visa combater a guerra fiscal, a restrição da possibilidade de os estados concederem incentivos mediante isenção ou dilatamento do prazo para pagamento do ICMS.

¹⁸ Folha de São Paulo, 30/08/95, pag. 2 - 3.

Para um segundo momento, em 1998, fica a fusão do IPI com o ICMS e o surgimento da competência federal do imposto. O ICMS federal terá a mesma base do ICMS estadual, configurando um único compartilhado entre as duas esferas da federação. *“As alíquotas do imposto serão uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, mas podem ser diversas para diferentes mercadorias ou serviços”*¹⁹, observando-se a seletividade dos produtos. Os produtos da cesta básica, neste caso, terão um benefício em matéria tributária, o que constitui inegável avanço na área social, mas restringe ainda mais a fonte de receitas estaduais. Além da seletividade, outros fatores deverão ser observados:

- não incidência sobre produtos e serviços destinados ao mercado externo, observando tendência atual de desonerar os produtos exportados para conferir-lhes maior competitividade. Ficaria mais fácil a inserção dos produtos brasileiros no exterior, contribuindo inegavelmente para a redução do chamado “Custo-Brasil”;

- uniformização das alíquotas em todo o território nacional, tanto em operações internas como interestaduais. Tem o objetivo de atingir as disparidades encontradas com relação a cobrança de alíquotas diferentes do imposto nos diferentes estados brasileiros, uma das principais armas destes para a atração de investimentos. É uma medida importante de combate à “guerra fiscal”²⁰. O manejo, por parte dos governos estaduais, do ICMS para a atração de investimentos para seus estados constituiu outro fator que pautou a formulação da proposta. Fatos como os seguintes tornaram-se constantes no país na luta dos governadores para a atração de investimentos: Minas Gerais acena à Mercedes Bens com o recolhimento facilitado do ICMS durante oito anos; Santa Catarina promete postergar a cobrança do tributo por dez anos sem a cobrança de juros; A Bahia financia até 75% do ICMS sob a forma de

¹⁹ Exposição de Motivos da PEC.

²⁰ Com relação à “guerra fiscal” ocorreu algo interessante. O governo propôs, através de lei complementar (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996) a regulamentação da matéria. Segundo o projeto enviado pelo governo ao Congresso, os Estados só poderiam deliberar sobre concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e sobre a fixação de alíquotas internas inferiores às fixadas pelo Senado Federal para as operações e prestações interestaduais mediante convênios celebrados em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, composto pelo Secretário de Economia, Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e presidido pelo Ministro da Fazenda ou seu representante. Ficaria restrita, portanto, a ação dos Estados.

O projeto foi aprovado na Câmara e, devido à pressa para ser aprovado frente às campanhas eleitorais que esvaziariam tal casa, precisava ser aprovado também no Senado para não voltar à casa originária. Desta forma, foi feito um acordo entre o Senado e o Executivo, segundo o qual o Senado aprovaria o texto na íntegra e o próprio executivo se encarregaria de vetar alguns dos artigos, entre eles os que regulavam a questão da “guerra fiscal”. Os próprios autores do projeto foram os responsáveis pelo veto a alguns de seus artigos.

empréstimo com prazo de seis anos para o pagamento²¹. Com o ICMS regulado concorrencialmente pela União e pelos Estados e a alíquota total se equivalendo em todo o território nacional a concessão de benefícios fica restringida. Ainda mais porque, como expresso no item seguinte, os Estados perderam a competência para legislar sobre as alíquotas dos impostos para o Senado Federal;

- alíquotas do imposto federal fixadas em lei, não incidindo sobre elas o princípio da anualidade, e alíquotas fixadas pelo Senado Federal no caso dos estados. Esta medida, apesar de manter, nesta segunda fase, a competência dos estados no que diz respeito à cobrança do atual ICMS, retira-lhes a competência para a definição das alíquotas do imposto, de modo que se possa igualar para todos os estados o total de imposto a ser cobrado, quando da soma do ICMS federal ao estadual. A União, com o tempo, elevará suas alíquotas à medida em que as alíquotas estaduais se reduzirão, mantendo uniforme a alíquota incidente sobre a mercadoria e serviço finais. Alternativamente, procedimentos poderão se tomados pelo Senado para transferir, para os estados consumidores (de destino da mercadoria), a sua receita, caminhando-se em direção à implantação da sistemática de incidência do imposto pelo princípio de destino.

Ao final do processo, portanto, restaria apenas um ICMS com uma alíquota única para as operações interestaduais e regulado pelo princípio do destino, com isenção para os produtos exportados, para os produtos da cesta básica. Propõe-se ainda que o novo imposto de competência federal incida sobre energia elétrica, petróleo e seus derivados, sendo cobrado pelos Estados produtores, não incidindo sobre operações que destinem à industrialização e à comercialização em outros Estados. Esta última medida deve provocar protestos dos estados apenas consumidores de combustíveis e energia elétrica, que deixariam de arrecadar os tributos. Um exemplo ocorre com o Estado de Santa Catarina, onde, em dados apresentados por seu próprio governador, Paulo Afonso Vieira (PMDB), da receita total do ICMS, de 10% a 15% vêm da tributação sobre energia e de 8% a 9% sobre combustíveis. Ou seja, de 18% a 24% da receita tributária catarinense seriam perdidas com a nova proposta. A situação piora ainda mais se se levar em conta que o ICMS é, a rigor, a única fonte de renda do Estado. É mais ou menos esta a perspectiva também para os demais Estados “importadores” de energia e combustíveis²².

²¹ Juan Francisco Carpenter; Marcos Ribeiro de Barros. Folha de São Paulo, 24/02/96. pg. 3-2.

²² Clóvis Rossi. Folha de São Paulo, 19/07/95. pag 1 - 2.

O principal problema, porém, no que diz respeito à reforma do sistema de tributação indireta da PEC é o sistema de ressarcimento proposto aos Estados como forma de compensar as perdas de arrecadação com a não incidência do imposto sobre bens básicos e semi-elaborados, produtos da cesta básica e energia elétrica e petróleo (aí incluídos lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados). As mudanças propostas para a primeira etapa das mudanças esbarram na redução das receitas estaduais. Sendo o ICMS a principal fonte de receitas dos estados, a não incidência sobre as operações acima citadas gera significativas perdas para eles e dificuldades para a aprovação da proposta. Para o ressarcimento dos estados, propõe-se a transferência do ITR para sua órbita, já a partir de 1996, e a destinação de mais 10% do produto arrecadado com o IPI (somados ao atual repasse de 10% sobre o valor das exportações de produtos industrializados). Os percentuais do IPI, entretanto, só serão transferidos em sua plenitude em 1996 e 1997, sendo reduzidos de $\frac{1}{4}$ anualmente no triênio 1998-2000, deixando de ser repassados após este período.

O principal problema daí decorrente é que os recursos deste fundo de compensação dificilmente conseguirão cobrir as perdas estaduais. As estimativas de perdas para os estados provocadas pela desoneração das exportações apontam para algo em torno de 5,7% da arrecadação total do ICMS, o que representa cerca de US\$ 1,5 bilhão, não estando incluídos nestes números a retirada do gravame do ICMS sobre os bens de capital, insumos, máquinas e implementos agrícolas e sobre a cesta básica, de modo que o montante das perdas deve aumentar significativamente. A estimativa de arrecadação do IPI em 1995 atinge US\$ 10 bilhões, sendo que o montante repassado devido ao ressarcimento giraria em torno de US\$ 1 bilhão. A arrecadação do ITR é, por outro lado, insignificante (cerca de US\$ 50 milhões atualmente). Mesmo que a arrecadação dos estados cresça significativamente devido a uma provável expansão da atividade econômica propiciada por estas mudanças, o esquema de compensação elaborado não deve ser suficiente para compensar as perdas (OLIVEIRA, 1995c) dos Estados com a desoneração das exportações podem ser avaliadas no Quadro 11. As perdas mais expressivas, como porcentagem em relação ao total arrecadado com o ICMS, segundo a tabela elaborada pela Subcomissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, ficam com os estados do Pará, Amapá, Maranhão, Minas Gerais, Espírito Santo, Paraná, Mato Grosso. Em termos de volume, as maiores perdas ficam com São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Espírito Santo, Pará e Rio de Janeiro.

A proposta em si da fusão IPI - ICMS a partir de 1988 parece estar no caminho correto. Pretende-se, ao final do processo: que se institua o princípio do destino; que se desonerem os produtos exportados e os da cesta básica, com vistas a uma maior inserção do país em termos da economia global e a uma política social para a população de mais baixa renda, respectivamente; por um fim à guerra interestadual para a atração de investimentos.

Estas alterações, porém, interferem em mecanismos já consolidados de financiamento. As receitas estaduais, com as mudanças, serão consideravelmente prejudicadas e a opção de compensação aos estados deve ser repensada a fim de cobrir o volume de perda de receitas dos estados. Mesmo uma provável expansão da atividade econômica propiciada, a um prazo mais dilatado, pelas mudanças (argumento utilizado pelo governo para justificá-las) não parece ser suficiente para cobrir o déficit das finanças estaduais.

2. A polêmica quebra do sigilo bancário

O artigo 1º da PEC pretende dar nova redação ao parágrafo 2º do art. 145 da Constituição Federal. Segundo o exposto, fica “facultado, na forma da lei, à autoridade tributária federal requisitar informações sobre as operações financeiras dos contribuintes”.

O texto da proposta é polêmico pois propicia a quebra de sigilo bancário, permitindo aos fiscais federais o acesso às informações bancárias dos contribuintes sem a necessidade de prévia autorização judicial. O acesso às informações bancárias seria permitido por meio de autorização judicial, como ocorre atualmente, mas o juiz só teria cinco dias para decidir sobre o pedido de abertura de contas. A novidade estaria nesse “rito sumário” e terminaria com as dificuldades de o governo em conseguir informações sobre os contribuintes e com a demora para a obtenção destas.

A quebra de sigilo bancário não é um problema apenas brasileiro, mas universal. O acesso a informações detalhadas sobre o movimento financeiro dos contribuintes é informação preciosa para os governos, ainda mais com a expansão das redes mundiais de narcotráfico. Tanto que, além de combater a sonegação, o outro ponto fundamental que embasa o argumento do governo é o combate ao tráfico de drogas. É muito mais fácil seguir o caminho do tráfico pela movimentação bancária.

QUADRO 11. As perdas dos Estados

Em US\$ mil

Estado	Receita do ICMS	Receita das Exportações	%
Acre	18.806	184	0,98
Amazonas	392.039	6.111	1,55
Pará	355.175	123.760	34,84
Ronônia	121.429	4.014	3,30
Amapá	21.230	6.044	28,46
Roraima	21.805	161	0,74
Tocantins	68.738	342	0,49
Maranhão	189.570	28.668	15,12
Piauí	113.316	1.376	1,21
Ceará	524.628	19.876	3,78
R.G.Norte	138.250	5.619	4,06
Paraíba	169.784	892	0,52
Pernambuco	652.170	12.204	1,87
Alagoas	144.829	12.132	8,37
Sergipe	146.323	1.067	0,72
Bahia	1.284.327	57.068	4,44
Minas Gerais	2.779.163	282.034	10,14
Esp. Santo	590.207	129.961	22,01
Rio de Janeiro	2.660.479	82.345	3,09
São Paulo	10.708.732	293.108	2,73
Paraná	1.512.143	197.076	13,03
Santa Catarina	929.565	49.452	5,32
R.G.Sul	2.328.755	174.805	7,50
Mato Grosso	399.679	40.727	10,19
M.G.Sul	419.417	25.758	6,14
Goiás	669.136	26.967	4,03
D. Federal	354.111	298	0,08
TOTAL	27.714.765	1.582.064	5,70

FONTE: Subcomissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados. **Folha de São Paulo**, 10/08/95, *apud* OLIVEIRA, 1995c.

No Brasil, porém, a quebra do sigilo bancário esbarra num preceito constitucional, que assegura aos cidadãos seus direitos e garantias individuais. Esta matéria está regulada pelo artigo 5º, XII da Constituição Federal: *“é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”*. É assegurado, portanto, aos cidadãos, a privacidade de todos os dados correspondentes a sua vida particular, salvo em caso de ordem judicial.

Mais do que isso, os direitos e garantias individuais dos cidadãos constituem, juntamente com a forma federativa do estado, o voto e a Separação de Poderes, cláusulas pétreas da Constituição, i.e., não podem ser modificadas nem mediante Emenda Constitucional. Para se revogar estas normas seria preciso uma nova Assembléia Constituinte e

a formulação de nova Constituição! Este é o principal problema da proposta de quebra do sigilo bancário, pois, mesmo que a proposta tenha o apoio do Congresso, provavelmente será barrado na CCJ (Comissão de Constituição e Justiça).

O governo tem, entretanto, um meio de quebrar o sigilo bancário dos contribuintes, mas apenas mediante autorização judiciária, posteriormente a alguma evidência de irregularidade. Só depois de constatado algum tipo de fraude é que a quebra do sigilo é encaminhada à apreciação do judiciário. É uma medida relativamente intrincada, mais burocrática se comparada à proposta, onde o juiz tem cinco dias para decidir a questão. A novidade estaria na rapidez com que o juiz decidiria a questão.

Outro problema que intrinca mais a quebra do sigilo bancário vem diretamente dos bancos, com a anulação do sistema de compensação por “cheque ao portador”, feita no Governo Collor com a finalidade de dificultar o uso do chamado “caixa dois” pelas pessoas físicas e jurídicas. Com o cheque ao portador, qualquer pessoa poderia descontar qualquer título sem a necessidade de identificação. A partir da mudança instituída no Governo Collor só se poderia descontar os títulos mediante identificação, o que impossibilitava a manutenção do “caixa dois” para a maioria dos agentes. O fim das operações ao portador acabaram com a sonegação através do “caixa dois”?

Não. Os agentes inovaram e usaram outros meios para burlar o sistema: a abertura de contas fantasmas nas agências bancárias, através de uma simples conversa com o gerente, de posse da carteira de identidade de alguém falecido ou simplesmente confiável. Estas contas, a partir de então, recebiam o dinheiro das operações realizadas “por baixo do pano”, sem o controle fiscal. Se a quebra do sigilo bancário for aprovada será muito simples descobrir as redes subterrâneas por onde corre o dinheiro não declarado.

A quebra do sigilo bancário, portanto, é uma mudança que fortalece o poder da fiscalização, tornando mais fácil para o governo o controle da sonegação e do escoamento de dinheiro proveniente do narcotráfico. A medida, porém, esbarra no texto constitucional, e, para entrar em vigor teria que “atropelar” uma das cláusulas pétreas da Constituição. Neste contexto, apesar de facilitar a fiscalização tributária, a quebra do sigilo bancário não condiz com os preceitos constitucionais, devendo ser barrada pela CCJ.

3. O empréstimo compulsório

A cláusula que regula a instituição do empréstimo compulsório na PEC pode ser encarada como um verdadeiro retrocesso em matéria tributária. Se aprovado o novo texto, os poderes do aparato governamental sobre o controle de política econômica aumentaria, e muito, já que os termos utilizados para a instituição do empréstimo são, segundo a nova redação do art. 148, II: “em razão de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”.

O atual texto da Constituição estabelece as hipóteses em que o empréstimo compulsório pode ser instituído, no art. 148, incisos I e II e consiste na possibilidade de se adquirir despesas extraordinárias em função de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. São situações imprevistas, em que o governo precisa temporariamente e por um lapso de tempo aumentar seu poder aquisitivo. Este é o fundamento, a base para a aplicação do empréstimo compulsório. Além disto, o empréstimo compulsório só pode ser instituído mediante lei complementar, precisando de um quorum elevado para sua implantação.

A PEC amplia, e muito, o poder do Estado com relação à instituição do empréstimo compulsório. Constitui, assim como a quebra de sigilo bancário, um fortalecimento do fisco em relação ao contribuinte²³.

O texto da proposta pode ser comparado ao do Sistema instituído no Governo Militar. Naquela época, a instituição do empréstimo compulsório só era permitida nos casos excepcionais definidos em lei complementar. Portanto, havia uma restrição quanto à base de aplicação do empréstimo. Mas, uma vez definidas as hipótese de incidência do empréstimo compulsório, sua entrada em vigor ocorria através de legislação ordinária, sendo facilmente instituído pelo governo. Ainda mais que, ao nível da legislação ordinária, figurava, na época, a figura do Decreto-Lei, conferindo ao executivo condições para a instituição, praticamente irrestrita, de empréstimos compulsórios. E quais eram as hipóteses de incidência que a lei complementar conferia aos empréstimos compulsórios?

As hipóteses eram reguladas pelo art. 15 do Código Tributário Nacional, e consistiam em guerra externa ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de

²³ Apesar de o resultado sobre o contribuinte (seu enfraquecimento frente ao poder de tributar do Estado) ser o mesmo, a quebra do sigilo bancário e o empréstimo compulsório tem naturezas distintas quanto a seus objetivos. Enquanto a quebra do sigilo visa uma maior eficiência da fiscalização, facilitando o acesso a informações dos contribuintes, o empréstimo compulsório procura aumentar o poder *discrecionário* do Estado, na busca por maior fonte de recursos.

atender com os recursos orçamentários disponíveis, assim como atualmente, e também em razão de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Percebe-se que a PEC retorna ao texto de 1966, com a ressalva que agora não existe a figura do Decreto-Lei, mas da Medida Provisória, que também tem o mesmo nível da legislação ordinária.

A hipótese “conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo”, entretanto, também é passível de discussão. É uma terminologia muito ampla, muito vaga, segundo a qual, a qualquer momento, e com esta “desculpa”, o governo pode instituir um empréstimo compulsório.

O empréstimo compulsório, portanto, também deve sofrer restrições em sua aprovação, já que ele permite um poder muito grande ao governo. O avanço conseguido com a Constituição de 1988 parece que cai por terra, pois ela tinha conseguido um avanço ao passar ela, a própria Constituição, a instituir as hipóteses. A PEC, sob a alegação de simplificação do sistema, retorna ao texto militar, incluindo a hipótese de “conjuntura econômica” em seu texto.

4. Mudanças nos impostos municipais

O IPTU, um imposto de competência municipal, sofre uma alteração em relação ao atual texto constitucional. Segundo este, “o imposto poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Portanto, o IPTU pode ser progressivo quando o imóvel desatender a função social da propriedade (art. 156, §2º c/c art. 182, §4º, II), podendo, com isso, constituir-se num instrumento de intervenção na propriedade privada.

Para regular esta matéria, a Constituição, quando trata da Ordem Econômica e Financeira, mais especificamente, quando regula a Política Urbana, estipula que cada município com mais de vinte mil habitantes deve instituir um plano diretor, o instrumento básico para política de desenvolvimento e de expansão urbana. É a partir do plano diretor que se define o conceito, presente na regulamentação do IPTU, de função social da sociedade. Assim sendo, considera-se que uma propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às

exigências fundamentais expressas no plano diretor²⁴. Observa-se que a progressividade do IPTU está vinculada por lei à política urbana das cidades, através do plano diretor e da função social da propriedade.

A PEC, quando regula a matéria, retira tal vinculação. Relata apenas que o “imposto poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal”.

As diferenças que ocorrem entre as duas legislações trazem conseqüências diversas para os proprietários que não promovam o adequado aproveitamento de seu imóvel, não edificado, subutilizado ou não utilizado. Na legislação atual, as penalidades previstas para o não cumprimento desta função social remontam ao § 4º do mesmo art. 182 da CF: primeiramente, parcelamento ou edificação compulsórios; num segundo momento, através da progressividade temporal do IPTU, aplicando-se o imposto como forma de sanção; num terceiro momento poderia ocorrer a desapropriação mediante pagamento com títulos da dívida pública com emissão previamente concedida pelo Senado Federal. Isto implica que a desapropriação de um imóvel urbano, em razão do não cumprimento de sua função social, precisa, para poder ser indenizada em Títulos da Dívida, passar por uma resolução do Senado Federal²⁵.

Ao retirar a vinculação à função social da propriedade, não mais remetendo-a ao plano diretor, a referência será dada apenas em termos da lei municipal, sem a necessidade de se remeter a este caráter específico de função social, definida pelo plano diretor.

Uma outra mudança na legislação municipal diz respeito ao ISS, que, segundo a proposta, teria uma alíquota mínima. A intenção disto é dificultar a guerra entre municípios para a atração populacional. É muito comum que as alíquotas do ISS sejam muito discrepantes, mesmo em cidades vizinhas, o que estimula que os cidadãos residam em um determinado município próximo ao de seu local de trabalho, vindo para este apenas com esta finalidade, sem deixar qualquer benefício à receita municipal.

²⁴ Constituição Federal de 1988, art. 182, § 2º e § 3º.

²⁵ Algo semelhante ocorre com as propriedades rurais, nas desapropriações por interesse social motivado pela Reforma Agrária (art. 184 CF).

5. Considerações sobre a PEC

A PEC surge na esteira das mudanças do Plano Real, sendo necessária para a solidificação e sucesso deste projeto de estabilização econômica. É uma das principais alterações requeridas, pois, pelo menos teoricamente, pretende proporcionar ao governo condições de se autofinanciar de modo adequado, sem precisar recorrer a mecanismos esporádicos.

Segundo a Exposição de Motivos, a PEC tem quatro objetivos a serem alcançados. O primeiro deles refere-se à simplificação do sistema, “aumentando sua economicidade para o fisco e para o contribuinte”. Não se delinearam, entretanto, as mudanças que terminariam por proporcionar tais simplificações. Mesmo o fim do IPI, que diminuiu o número de impostos, não é mudança significativamente simplificadora. Além disto, uma simples diminuição na quantidade de tributos não implica, de forma alguma, numa simplificação do sistema. Ainda mais quando no lugar do IPI surge um outro imposto, o ICMS federal, que termina por estabelecer a competência concorrente entre dois níveis federativos - os Estados e a União. Ao que parece, a medida termina por complicar o sistema, pois institui um intrincado mecanismo para a aplicação do imposto indireto, que deveria ser o mais simples e transparente possível.

Além disso, o sistema também se complica devido à necessidade de instituição de mecanismos de compensação para as perdas estaduais. O ICMS, sendo a principal fonte de recursos dos Estados, não pode sair da órbita destes sem que eles sejam, de alguma maneira, compensados. Mas a forma de compensação proposta pelo governo, através da transferência integral do ITR e de uma percentagem do IPI não demonstra ser suficiente para cobrir o déficit. Além disto, a alocação do ITR para a competência estadual retira-o de sua competência originária, a municipal, e impossibilita a formulação de um Imposto Sobre a Propriedade Imobiliária, de uma maneira mais ampla, sem a distinção entre propriedade rural e urbana.

É louvável, porém, em termos de simplificação do sistema, a iniciativa de desvincular o IPTU do Plano Diretor das cidades. Com a vinculação da progressividade do IPTU à política urbana das cidades, a penalização dos imóveis urbanos chegava, em último caso, a necessitar de uma regulação do Senado Federal, já que, uma das possibilidades previstas, refere-se à desapropriação do imóvel com pagamento feito mediante títulos da dívida pública, com

emissão previamente aprovada pelo Senado. Este tipo de formulação complica e dificulta a aplicação da norma. Com a PEC, a simplificação é evidente.

Um outro objetivo citado na Exposição de Motivos é “o combate à sonegação e às injustiças por ela criadas”. Antes de mais nada é preciso salientar que a simplificação do sistema é parte fundamental para o sucesso de sua fiscalização. Um sistema descomplicado e simples é muito mais fácil de ser controlado. Como a simplificação proposta não se mostra evidente, o combate à sonegação já começa em desvantagem.

Um outro fator que contribuiria para o combate às fraudes ao fisco é o que a proposta expõe em seu artigo primeiro, quando procura facultar, “na forma da lei, à autoridade tributária federal requisitar informações sobre as operações financeiras dos contribuintes”. É a chamada quebra do sigilo bancário.

A quebra do sigilo bancário, porém, constitui uma das mudanças mais polêmicas da PEC, uma vez que a Constituição assegura em cláusula pétrea a inviolabilidade dos dados de qualquer indivíduo. Daí vem a dificuldade de aprovação deste artigo da proposta pois, mesmo que o Congresso Nacional seja favorável à medida (numa proposição um tanto quanto otimista), a Comissão de Constituição e Justiça deve barrar por inconstitucionalidade a quebra de sigilo.

O terceiro objetivo elencado é a diminuição do chamado Custo-Brasil²⁶ com a conseqüente ampliação da competitividade de nossa economia. É um objetivo que visa adequar a posição do país à atual conjuntura internacional, que tem na tendência globalizante sua principal característica. A tendência à formação de blocos econômicos integrados mundialmente pressupõe a adequação da estrutura tributária de cada um desses países. A não incidência tributária sobre os produtos exportados constitui um inegável avanço neste sentido. Estando isentos de tributos, os produtos brasileiros, além de seguir tendência mundial, se tornam mais competitivos internacionalmente. Tal mudança contribui para melhorar a Balança Comercial brasileira e aumenta a extensão do mercado consumidor para o produtor interno, já que o mercado externo torna-se uma possibilidade teoricamente mais viável.

O quarto e último objetivo apontado na proposta diz respeito a uma distribuição social mais justa da carga tributária. É um objetivo mais amplo e mais difícil de ser atingido, pois envolve alterações em toda a estrutura do sistema. O sistema tributário brasileiro é considerado

²⁶ Custo-Brasil pode ser definido como um custo subjetivo associado ao país, um grau de confiabilidade creditado ao Brasil pelos agentes externos.

um dos mais iníquos do mundo - um sistema altamente regressivo, onde cerca de 80% da arrecadação é proveniente de impostos indiretos. Para se alterar esta situação nenhuma medida foi tomada. A PEC continua propondo um sistema que tem na tributação indireta a base de sua arrecadação. Com isto as camadas mais baixas da população acabam pagando mais, proporcionalmente, que as camadas mais abastadas, que teriam melhores condições para contribuir com os cofres do governo. As grandes empresas, por exemplo, têm mecanismos que possibilitam a isenção de impostos sobre seus produtos, reduzindo o montante de contribuição. O aparato jurídico destas empresas é bastante forte e consegue, através das brechas no intrincado sistema brasileiro, reduzir significativamente seu nível de contribuição. Neste sentido, objetivando aumentar a equidade do sistema tributário, a PEC deixa muito a desejar.

Uma última característica flagrante na Proposta de Emenda Constitucional é a fragilização do contribuinte frente ao poder do fisco. Tanto a proposta de quebra do sigilo bancário como a volta do uso do empréstimo compulsório como instrumento de ação econômica do governo (uma vez que é proposta a possibilidade de aplicação do compulsório em razão de “conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo”) fortalecem a posição do governo em relação ao contribuinte. São, por isto mesmo, propostas polêmicas, que terão grandes dificuldades para serem aprovadas pelo Congresso, tornando-se alvo do jogo político de deputados, senadores e governo.

A Proposta de Emenda Constitucional da Área Tributária, portanto, deixa muito a desejar. Não altera a principal falha de nosso atual sistema, que consiste no problema da equidade. Também não almeja mudanças mais significativas, ficando restrita a termos pontuais, sem promover uma alteração mais ampla e geral, como seria desejável. Não avança significativamente para a simplificação do sistema, permanecendo este um tanto quanto complicado, permitindo inclusive a continuidade dos atuais altos índices de sonegação.

O principal ponto positivo da proposta talvez seja a redução do Custo-Brasil, através da desoneração dos produtos exportados. Não é proposta, porém, qualquer alteração que vise aproximar a legislação tributária brasileira do que seria um termo comum com relação ao Mercosul. Mesmo na Exposição de Motivos, não se faz qualquer menção ao problema do bloco regional em que estamos inseridos.

É, portanto, uma reforma pouco abrangente, que altera apenas pontos específicos, não resolvendo os principais problemas do sistema atual, nem avançando de modo significativo nesta direção.

V - O FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA

Com a implementação do Plano Real, lançado em primeiro de julho de 1994, é proposta a criação de um fundo que permitisse equilibrar as contas do governo, com vistas à estabilização econômica. É fundamental para o sucesso do Plano, principalmente numa segunda etapa, onde o foco da política econômica passa a ser, após certo controle nos níveis de inflação, a manutenção e consolidação do relativo equilíbrio alcançado. A questão fiscal, para tanto, é fundamental, visto que este equilíbrio só se consolidará se o desequilíbrio fiscal se reduzir de forma significativa e continuada no setor público como um todo. Este desequilíbrio se evidenciava na previsão de que o déficit fiscal, após esforços de combate à sonegação e ajustes ou cortes de despesas, ficaria em torno de US\$ 22,2 bilhões. É proposto, então, o Fundo Social de Emergência, um mecanismo emergencial de ajuste encaminhado ao Congresso na forma de Emenda Constitucional²⁷.

Na proposição original, o FSE vigoraria em 1994 e 1995 e contaria com o redirecionamento de 15% da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais, além de um adicional de 5% incidente sobre as alíquotas daqueles tributos. O FSE geraria, estimava-se, algo em torno de 3,5% do PIB (US\$ 15,8 bilhões), sendo 23% referentes à aplicação do adicional tributário e 17% referentes à diminuição dos repasses obrigatórios a Estados e municípios. Era, grosso modo, uma forma da União apropriar-se de parte da arrecadação tributária antes mesmo que esta fosse repassada às outras esferas da federação. O Fundo tinha potencial, portanto, para ser uma grande fonte de recursos para a União.

Esta proposição original foi, entretanto, alterada no Congresso. Com as modificações, o FSE se apresenta sob a forma de disposições constitucionais transitórias (já que tem previsão para vigorar, inicialmente, apenas em 1994 e 1995) e sofre significativas alterações quanto a natureza das fontes de recursos. Com a revisão, o FSE não atinge o IR (Imposto de Renda) e IPI (Produtos Industrializados) destinados aos fundos de participação (FPE e FPM). Em contrapartida, sobe para 20% o remanejamento das receitas tributárias já existentes (a proposta

²⁷ Ver AFONSO e CARVALHO, 1994.

original falava em 15%), sendo ainda destinado ao fundo o Imposto de Renda retido na fonte pela União.

Com estas alterações, o total arrecadado pelo FSE foi estimado em algo em torno de R\$ 17 bilhões em 94 e R\$ 18 bilhões em 95. A principal parcela deste montante viria com o remanejamento das receitas já existentes, com destaque para o repasse de 20% da arrecadação das contribuições da União (que comporiam mais da metade da receita do fundo). Este é realmente o verdadeiro resultado que se esperava com a criação do FSE, um remanejamento das receitas federais, que foram destinadas exclusivamente à União, sem ser submetido a qualquer tipo de repasse a Estados e Municípios. Tanto é assim, que a porcentagem de receitas adicionais previstas não passa de 11% em 1994, subindo um pouco (13%) em 1995. O FSE não passa de uma grande massa de recursos sem uma vinculação muito específica, podendo ser facilmente manipulado, reduzindo, ao menos teoricamente, a rigidez orçamentária.

A destinação das receitas do fundo são definidas na estrutura legal que o criou, mas é pouco detalhada, deixando margem a uma grande variação de suas possibilidades de uso. Segundo o exposto no art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o FSE fica instituído nos anos de 94 e 95, "... com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social".

A formulação do FSE apenas como um instrumento de suporte às necessidades emergenciais de caixa da União, gerando uma massa monetária de grande mobilidade, causa uma situação singular se analisado o quadro de fontes e usos dos recursos. Feitas as comparações, apenas o FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador) e os Fundos de Participação dos Estados e Municípios e para Investimentos Regionais tiveram recursos liquidamente retirados. No mais, as perdas dos outros tributos ou contribuições, dos quais são retirados recursos, são compensadas, e em alguns casos, mais do que compensadas, com as "revinculações" atribuídas ao FSE. Estimava-se para a Seguridade Social, por exemplo, uma contribuição para o Fundo, ao longo de 1994 e 1995 num montante de total de R\$ 16.957,00, sendo que os usos do governo no setor chegam a R\$ 25.534,00. Com o FSE, pelas propostas

elaboradas pelo executivo, a Seguridade Social recebe de volta 51% a mais do que destinou ao fundo²⁸.

QUADRO 12. Composição das Receitas Previstas do FSE - 1994/95

(R\$ milhões)

Origens	Arrecadação 1994	Estimada 1995	Vigência
REMANEJAMENTO DE RECEITAS JÁ EXISTENTES	15.335	15.781	
1- 20% da arrecadação de impostos e contribuições da União ^a			1/3/94 a 31/12/95
1.1- Impostos	4.642	3.672	
1.2- Contribuições	9.638	10.191	
2- Imposto de renda retido na fonte pela União, suas autarquias e fundações	565	1.389	1/3/94 a 31/12/95
3- PIS das instituições financeiras (alíquota de 0,65%) ^b	490	574	1/6/94 a 31/12/95
RECEITAS ADICIONAIS	1.885	2.398	
4- Elevação da alíquota da CSLL das instituições financeiras, de 23 para 30%	227	347	1/6/94 a 31/12/95
5- Elevação da alíquota do PIS das instituições financeiras, de 0,65 para 0,75%	75	88	1/6/94 a 31/12/95
6- Alterações na legislação: ^c			1/1/94 a 31/12/95
6.1- ITR (limitado a 86,2% do total arrecadado)	227	215	
6.2- IR (limitado a 5,6% do total arrecadado) ^d	1.017	1.054	
6.3- IOF	339	694	
TOTAL	17.220	18.179	

Fonte: Propostas Orçamentárias da União para 1994 (valores atualizados pelo IGP - DI) e 1995, *apud* AFONSO E CARVALHO, 1994

^a Salvo a prevista nos itens 2, 4 e 6. Não incide sobre as parcelas relativas aos fundos constitucionais (FPM, FPE, FE, FEX).

^b Estimado o produto da elevação da carga pela proporção simples das alíquotas anterior e nova.

^c Contém parcela de recursos desvinculados da partilha com estados, DF e municípios: em 1994, ITR = R\$ 113 milhões e IR = R\$ 448 milhões e, em 1995, ITR = R\$ 107 milhões e IR = R\$ 464 milhões.

^d Alteração das alíquotas do IRPF (de 15% e 25%, para 15%, 26,5% e 35%) e de outras incidências do IR na fonte sobre fundos estrangeiros e dividendos. Valor estimado pelo limite máximo fixado na Emenda.

Algo parecido ocorre com a educação. A verba primeiramente a ela destinada e repassada ao Fundo Social de Emergência, retorna à educação cerca de 60% maior. De uma maneira geral, os recursos do FSE são assim distribuídos: 45,48% vão para a assistência e previdência social; 29,83% vão para saúde e saneamento; 7,56% vão para cultura e educação; 2,79% para a agricultura; 1,38% para o trabalho e, o restante, 12,96% para as demais áreas.

O FSE cumpre, portanto, seu papel como um instrumento de redução do déficit fiscal do governo, constituindo-se num mecanismo de remanejamento de recursos e conferindo-lhe

²⁸ Ver AFONSO e CARVALHO, 1994.

maior estabilidade orçamentária e, principalmente, financeira. Esta estabilidade financeira, facilitando a administração do caixa da União talvez tenha sido até mais significativa do que a tentativa de reduzir a rigidez orçamentária, o principal motivo de sua implementação. Isto porque o ano de 94 traz consigo uma grande repressão fiscal, considerando-se uma série de fluxos mensais desde 1988. Liberações para atender outras despesas correntes e de capital, por exemplo, que são mais vulneráveis aos cortes e atrasos, entre janeiro e setembro de 1994 diminuíram 13% se comparadas aos pagamentos realizados em 1993 e 30% se se considerar o período 1989 - 1993.

Deste modo, o FSE surge como uma importante inovação, que consegue assegurar ao governo certa estabilidade por ele pretendida, para dar continuidade ao plano econômico, ainda que, talvez, tenha apresentado melhores resultados em termos financeiros do que com relação à rigidez orçamentária. Foi uma medida emergencial e provisória, visando apenas objetivos de curto prazo, até que a reforma tributária em tramitação no Congresso seja votada e permita, de modo mais duradouro e definitivo, uma melhoria nas contas públicas.

As críticas ao FSE operam no sentido de que, para se aprovar o fundo, perdeu-se oportunidade da realização de mudanças já definitivas. O IR retido na fonte pela União, por exemplo, que hoje em dia é repassado aos FPE e FPM perdeu uma oportunidade de, definitivamente, ser excluído desta vinculação. Há tempos se reclamava o mesmo tratamento que a Constituição dispensa aos IR retidos por estados e municípios e integralmente incorporados aos seus cofres.

Um outro aspecto é que o FSE, ao permitir o ajustamento emergencial das contas públicas, inibiu a discussão sobre alterações mais profundas no quadro tributário brasileiro. Nas palavras de AFONSO e CARVALHO (1994), a emenda do FSE adiou “*outras alterações tributárias no curso do processo revisional ao especificar, expressamente, os tributos federais que teriam a incidência ampliada e/ou as receitas vinculadas ao FSE no biênio 94/95*”. Com a aprovação deste mecanismo emergencial, a reforma fiscal de maior envergadura pode esperar mais um pouco para ser realizada.

O FSE é um exemplo da inter-relação política econômica/sistema tributário. É um mecanismo que pretende dar suporte às necessidades imediatas de caixa do governo. E a política econômica fica, de certa forma, vinculada ao sucesso ou não deste instrumento, um elemento estabilizador, que dá mais credibilidade e segurança às ações governamentais.

Caso o Fundo Social de Emergência não fosse aprovado (mesmo depois de muita negociação política), a estratégia econômica não contaria com este respaldo financeiro, com esta maior estabilidade. Mais que isto, se o FSE depois de instaurado não correspondesse às expectativas de arrecadação, os resultados práticos, do ponto de vista de política econômica seriam semelhantes, i.e., os rumos da política teriam que, de alguma maneira e em maior ou menor grau, ser alterados.

VI. CONCLUSÃO

Quando a situação política permite, a tendência é que o Sistema Tributário se adapte às pretensões econômicas do governo. É o que ocorreu no período de regime autoritário no país, onde o enfraquecimento das relações democráticas, o descolamento do Executivo em relação ao Legislativo e ao Judiciário, ganhando uma importância inegavelmente maior que a dos outros dois poderes, permite o manuseio dos organismos tributários de acordo com a vontade política dos agentes econômicos. Deste modo, configurou-se, no início do período militar, uma situação onde a Sistema Tributário adaptava-se perfeitamente às necessidades políticas e econômicas de época. As características centralizadoras e a despreocupação com a equidade do sistema, por exemplo, são simples reflexos dos objetivos buscados pelos donos do poder: o enfraquecimento das esferas sub-nacionais para que a União pudesse distribuir os recursos tributários como bem entendesse. O autoritarismo levou a esta centralização tributária. Também a incidência do ônus tributário sobre as camadas menos favorecidas era uma opção do governo, que fazia o “bolo” crescer apenas para uma minoria privilegiada. Há, neste momento, uma relação de subordinação do Sistema Tributário à política econômica implementada.

A legislação de 66 possibilitava uma gama de poderes muito maior ao Estado para alterações no ordenamento tributário. O Legislativo estava enfraquecido e era facilmente manipulado. A figura do Decreto-Lei também ampliava a liberdade de ação do Executivo.

Além destas características gerais da legislação, o próprio ordenamento tributário dava maior permissividade ao governo (esta maior liberdade, porém, restringia-se à esfera federal, ficando as esferas subnacionais dependentes da transferência de recursos provenientes da União). A possibilidade quase irrestrita de utilização dos empréstimos compulsórios é um

exemplo. Quando necessitava expandir suas receitas, era relativamente simples para o Governo ampliar sua captação de recursos sobre as classes sociais menos favorecidas, e mesmo sobre a classe média, quando aquelas bases tributárias já se encontravam esgotadas.

Na legislação que entra em vigor no período seguinte os mecanismos de defesa da população já são mais efetivos. Em primeiro lugar, o Legislativo deixa de ser uma “marionete” do Executivo, e cumpre seu papel político. A aprovação do Fundo Social de Emergência é um exemplo de que o jogo político agora é mais difícil. No período anterior, o FSE não passaria por toda esta discussão, enfrentando as dificuldades que teve para ser aprovado, sendo, inclusive, modificado em relação ao projeto original²⁹.

Os princípios da isonomia e da equidade também cumprem seus papéis na Constituição atual. Não é tão fácil agora ampliar indefinidamente o ônus tributário sobre uma classe social qualquer, o que demonstra o enfraquecimento do governo frente aos contribuintes.

O Sistema Tributário é regulado legalmente, não podendo ser manuseado e modificado livremente, mesmo num regime autoritário. Uma vez estabelecidas suas diretrizes básicas, ele incidirá sobre a política econômica, sendo ou não favorável ao seus objetivos imediatos. Continuando com o exemplo do período militar, percebe-se que, com o final do auge do ciclo expansivo do “milagre”, a economia brasileira rapidamente entra em declínio. A Legislação tributária, porém, continua incidindo da mesma maneira: a centralização e a iniquidade continuam a fazer parte do Sistema Tributário. Só que agora, neste novo contexto econômico, eles se tornam problemáticos e desfavoráveis, pois a concentração dos tributos nas mãos da União associado aos níveis de incentivo, isenções e subsídios termina por causar a degradação do sistema de 66.

As outras unidades da federação precisavam dos recursos para gerir seus orçamentos. No momento em que se esgotam as fontes de recursos provenientes das classes baixas, em razão da já excessiva tributação, o gravame fiscal passa a incidir sobre a classe média, que deixa de satisfazer a oferta de BCD, reduzindo seus gastos neste setor. É o início da decadência do período do “milagre”.

Percebe-se, agora, que a relação se inverte. O Sistema tributário condiciona as ações econômicas, i.e., mesmo ineficiente no contexto econômico em que está inserido, a política econômica não tem meios para alterar significativamente as relações tributárias. Até que o

²⁹ A contestação jurídica que sofreu o IPMF em 1993 também é um exemplo de como o sistema, agora, está menos “instrumentalizável” para fins conjunturais, já que tornaram-se mais eficazes os limites ao poder de tributar do Estado.

Sistema seja reformulado, adaptando-se ao novo contexto - o que pode demorar até uma década, como ocorreu com a legislação tributária do governo militar -, a situação das contas públicas vai se deteriorando, e a crise econômica se aprofundando. É uma modificação delicada, já que interfere nos rendimentos de todas as classes sociais, até as mais favorecidas.

As políticas econômicas são, portanto, vinculadas aos ordenamentos tributários. Há uma relação mútua de determinação ou, se não tanto, pelo menos um condicionamento. Se os princípios gerais definidos em um Sistema Tributário apontam um sentido predeterminado, as possibilidades de ação econômica restringem-se, devendo operar em torno deste sentido.

Com a Assembleia Constituinte de 1988 surge nova oportunidade para adequar os instrumentos tributários às necessidades da política econômica. Avança-se no sentido de oferecer maior segurança ao contribuinte das investidas do Estado, na questão da equidade, pelo menos em termos potenciais, e ainda na retomada do controle do Estado pela sociedade, por seus representantes políticos, com o fortalecimento do federalismo e com a redefinição do papel do Estado.

“Distante de um quadro ideal, foi o possível de se obter num contexto de transição pactuada onde a democracia (re)ensaiava os primeiros passos e onde tanto era acentuada a disputa por recursos tributários entre as esferas governamentais, como por outro lado, explodiam as demandas sociais reprimidas. Com isso, seu resultado final acabaria deixando antever que rapidamente se recolocaria a necessidade de uma nova reforma do sistema, especialmente porque, em seus principais traços, a estrutura legada pela Constituinte, guardava muitas semelhanças com a que se pretendeu corrigir”.(OLIVEIRA, 1995).

A Constituição de 1988 sofreu as mazelas por pecar em sentido contrário, fortalecendo as esferas subnacionais em detrimento da União. Os níveis de receitas e gastos do Governo Federal ficam restritos aos destinados a eles pela legislação tributária, no caso, uma redução significativa das receitas e a relativa manutenção dos encargos.

À medida em que estes recursos destinados ao Governo Federal tornam-se demasiadamente escassos foi preciso recorrer a outros métodos de financiamento, mesmo que este outro método seja a utilização de brechas na Legislação Tributária. Foi o que ocorreu com

o Fundo Social de Emergência. Num momento em que o governo precisava aumentar suas reservas para dar suporte ao Plano Real, ele buscou uma brecha no Sistema Tributário para financiá-lo. Este fato mostra a estreita relação existente entre a legislação tributária e a política econômica efetivamente levada à prática. Estas pequenas brechas nos ordenamentos, porém, quando muito utilizadas, terminam por desfigurar o próprio sistema, logo levando à necessidade de uma reestruturação completa.

Uma oportunidade de se proceder à reestruturação do Sistema surge com a PEC. As principais modificações propostas, porém, apesar de mudanças significativas e acertadas em algumas áreas, ficam aquém do que se poderia esperar. Além disto, mediante as medidas propostas, os objetivos básicos traçados dificilmente serão alcançados. Tanto as medidas que procuram simplificar o sistema, quanto as que buscam facilitar o combate à sonegação, ou mesmo as que visam uma distribuição mais justa da carga tributária sofreram alterações muito tímidas, não alterando significativamente a estrutura do sistema tributário e não devem satisfazer seus objetivos. Os principais problemas do sistema atual, em especial a questão da equidade, tendem, portanto, a permanecer até que se proponha uma reforma realmente abrangente, que altere de modo significativo a legislação tributária brasileira.

Ademais, pode-se notar que a PEC tenta estabelecer espaços no Sistema Tributário para permitir a manipulação conjuntural desse sistema, como no item relativo aos empréstimos compulsórios. Busca-se, novamente, maior liberalidade no uso do instrumento jurídico-tributário para fins de política econômica. Contudo, agora num contexto democrático, com alguns princípios constitucionais razoavelmente estabelecidos, as mudanças devem se ater aos limites colocados pela própria constituição. É por isso que itens como esse correm o risco de serem rejeitados - por esbarrarem nas cláusulas pétreas - ou de verem a ser objeto de disputas judiciais no futuro. Fazer uma Reforma Tributária mais profunda, respeitando as regras gerais do Estado de Direito é, talvez, o maior desafio.

VII. BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, José Roberto Rodrigues e AMARAL, Alessandra Genu Dutra. *Estudo: Competitividade e incidência tributária sobre a empresa*. Nota Técnica Temática do Bloco “Determinantes Político-Institucionais da Competitividade”. Campinas, 1993.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues e CARVALHO, Luiz Gonzaga. *A tentativa de Ajuste Fiscal através do Fundo Social de Emergência*, in Boletim Conjuntural, IPEA, nº 27 - outubro/94.
- BIASOTO Jr., Geraldo. *A Questão Fiscal no contexto da crise do pacto desenvolvimentista*. Campinas, mimeo, 1995 (Tese de Doutorado).
- CASTRO, Alexandre Barros et alii. *Conceitos Básicos De Direito Tributário*, São Paulo: Carthago & Fonte, 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRASIL, *Código Tributário Nacional*.
- BRASIL, *Constituição: República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1967.
- BRASIL, *Constituição: República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL, *Proposta de Emenda Constitucional Relativa à Área Tributária*. Senado Federal, 1995.
- FOLHA DE SÃO PAULO. São Paulo, Folha da Manhã.
- MARTONE, Celso L. et alii. *Uma proposta de reforma fiscal para o Brasil*. São Paulo: FIPE, 1994.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)*. São Paulo, Editora Hucitec, 1995 (a).
- _____. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*. Campinas: Editora da UNICAMP, 1995 (b).
- _____. *A Proposta de Reforma Tributária do Governo: alcance e limites*. Texto de Discussão número 4. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 1995 (c).
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio (org.). *O Sistema Tributário na Nova Constituição; da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: Editora UnB, 1988.
- “POLÍTICA Industrial”, Revista do IEDI n.º 4. Texto resumo extraído de OCDE, “Les systèmes de TVA dans les pays de l’OCDE”, in *La Fiscalité dans les Pays de l’OCDE*, Paris, 1993.
- SOIBELMAN, Leib. *Dicionário Geral de Direito*. São Paulo: J. Bushatsky, 1974.