



1290001009



TCC/UNICAMP Sa59r

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS  
IE - INSTITUTO DE ECONOMIA  
DISCIPLINA: MONOGRAFIA II  
ORIENTADOR: MAURÍCIO C. COUTINHO  
2º SEMESTRE DE 1988

*Nota do relatório final*

*Banca: Márcio Naves - 8,0*

*Maurício C. Coutinho - 8,0*

A REFORMA TRIBUTÁRIA



José Ricardo Santos  
R.A. 850515

*10/11/88*  
*J.R.S.*

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 trata com maior atenção as questões dos Direitos Individuais e Sociais, alguns aspectos do Sistema Tributário e certos enfoques dos Poderes Constituídos.

E em matéria de tributação, a questão mais repercutida - foi a chamada "reforma tributária", que fez uma redivisão de competências, no sentido de fortalecer os estados e municípios, além de aumentar a participação destes nos recursos arrecadados pela União.

À primeira vista isso nos leva a concluir que houve uma ampla descentralização de recursos. Uma análise mais apurada, entretanto, impede que se conclua qualquer coisa, dado que ainda há muitas coisas a serem definidas.

São inúmeras, por exemplo, as questões deixadas às legislações ordinária e complementar, que podem influir decisivamente na efetiva descentralização de recursos financeiros, ou então, fazer com que tudo permaneça como está. Numa economia inflacionária como a nossa, uma simples alteração nos prazos de transferências dos recursos pode significar uma perda brutal para quem receber esses recursos. A própria questão dos encargos não está definida, o que também pode significar um aumento de despesas para estados e municípios, conforme a decisão que for tomada.

Antes, porém, de analisarmos a atual Constituição, vejamos um pouco a Constituição de 1967.

## 2. A Centralização de 1967

Após o período de grande crescimento vivido pelo Brasil à época do Plano de Metas, seguiu-se um período de profunda crise, generalizada nos campos político, econômico e social. A inflação atinge níveis bastante elevados, trabalhadores lutam por melhores salários, enfim, há um descontentamento que atinge as diversas classes da sociedade brasileira.

Essa crise será o pretexto para que os militares assumam o poder em 1964, através do golpe, para "restabelecer a ordem" e fazer com que o país volte a crescer.

Já em 1964 promovem uma centralização política e fazem uma reforma tributária de emergência, que veio a ser confirmada, com umas poucas alterações, na Constituição promulgada em 1967.

Essas centralizações provocaram o deslocamento dos poderes das entidades menores (estados e municípios) para o plano da entidade maior (União), que era, segundo fontes do governo, quem reunia as condições e os instrumentos necessários para enfrentar os problemas da época.

A centralização financeira foi a forma encontrada pelo governo para evitar o rechaçamento das contas públicas pelas altas taxas de inflação da época. O então ministro Bulhões criou também, nessa época, um mecanismo indexador das contas públicas à inflação - a ORTN. Dessa maneira a União arrecadava os impostos, e os recursos, agora protegidos contra a inflação, eram então, repassados aos estados e municípios (que não tinham nenhum mecanismo indexados).

A própria Comissão da Reforma justificava seu trabalho, - que ela sabia seria "acusado de centralizador", dizendo que ainda que os impostos atribuídos à União fossem em maior número, existiam dois aspectos compensatórios: "o primeiro, econômico e jurídico, consistia em manter na União os impostos de difusão nacional ou em atrair para sua órbita os impostos inseparáveis de suas atribuições regulatórias, como o de exportação. O segundo, financeiro, era o da ampliação de participação de entidades menores na receita federal". (1)

A centralização não implicou, portanto, numa diminuição dos recursos auferidos por estados e municípios, já que estes recebiam as transferências corrigidas monetariamente, mas implicou, isto sim, numa maior dependência dessas transferências feitas pela União.

Essa concentração ou federalização do sistema pode ser assim resumida:

- a) atribuição à União da competência de dez figuras tributárias, e duas a cada Estado e Município;
- b) poder definidor de atuação dos impostos locais, / através de lei complementar, fixando-lhes os pres supostos de incidência, bases de cálculo, contri buintes, isenções, etc.;
- c) reserva à União da competência residual, dos em préstimos compulsórios e de contribuições para fiscais;
- d) fixação, através de resolução do Senado Federal / ou lei complementar, dos níveis máximos de inci dência dos impostos estaduais e municipais, exce ção feita do predial e do territorial urbano;
- e) preferência em favor de uma discriminação pelo / produto ao invés de uma discriminação pela fonte;" (2)

A Constituição de 1907 incluiu, também, as contribuições para fiscais dentro do sistema tributário, facultando à União instituí-las / "tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previ dência social ou de categorias profissionais" (art.21, §2º, 1).

Essa Constituição previa a cobrança na esfera residual, até / mesmo de maneira redundante; primeiramente no parágrafo 5º do artigo 18 reiterando no parágrafo 1º do artigo 21: "A União poderá instituir ou- / tros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idêntico aos do previsto nos arti- / gos 23 e 24". Trata-se, pois, de competência residual exclusiva e, con sequentemente, não-cumulativa.

Outra competência da União foi a de lançar empréstimos compul sórios. O Código Tributário Nacional, no art.15, fazendo as vezes de. / lei complementar, definiu os casos excepcionais que autorizam institui- / ção de empréstimos compulsórios:

- a) guerra externa, ou sua iminência;
- b) calamidade pública que exija auxílio federal impos- / sível de atender com os recursos tributários dispo níveis;
- c) conjuntura que exija a absorção temporária de po- / der aquisitivo;

O contrualismo financeiro e político responde, também, a uma / necessidade de equilíbrio de disparidades econômicas regionais. O minis tro Gouveias de Bulhões deixou isso bastante claro, quando de sua "Expo- / sição de Motivos" ao Presidente da República : "Parece fora de dúvida o reconhecimento da equidade fiscal na participação da receita tributária no local onde se verifica a exigência dos impostos federais. Por outro,

lado, é impossível ignorar a enorme concentração do produto nacional na região Centro-Sul do país. É indispensável que os contribuintes dessa / região, não somente financiem os serviços públicos nas áreas onde residem, mas cooperem na complementação do custeio dos serviços públicos de outras regiões. É uma redistribuição da receita fiscal que se impõe, / não somente por motivos de segurança nacional, mas, igualmente, em fa- / vor desses próprios contribuintes, em termo extritamente financeiros, u / ma vez que pela redistribuição da receita fiscal consegue-se generalizar e, conseqüentemente, intensificar o progresso econômica e social em to- do país". (3)

Essa tentativa de nivelamento é feita através de transferên- / cias de recursos, fundos de participação, concentração preferencial de orçamentos e estabelecimento de discriminações tributárias.

As transferências de recursos são feitas através da participa- ção direta na arrecadação, que é uma modalidade de participação obriga- tória, na qual a receita ora é captada pela entidade maior e redistribuída à menor, ora é auferida diretamente por esta.

Como exemplo da primeira hipótese, aponte-se o imposto territorial rural, de competência da União, cujo produto reverte integralmen- te ao Município de situação dos imóveis tributados (art.24, §1º).

Auferido diretamente por Estados e Municípios, é o produto da incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho e de títulos de dívida pública, por eles pagos, quando forem obrigados a / reter o tributo (art.23, §1º; art.24, §2º).

De acordo com o artigo 25 dessa Constituição, são formados / três fundos, com 12% (na época) da arrecadação dos impostos de renda e de produtos industrializados, assim distribuídos:

- a) 5% ao Fundo de Participação dos Estados, do Dis- trito Federal e dos Territórios;
- b) 5% ao Fundo de Participação dos Municípios; e
- c) 2% a Fundo Especial, de aplicação regulada em lei;

Toda a aplicação desses fundos é regulada por lei federal, in- cumbido o Tribunal de Contas da União de fazer o cálculo das quotas es- taduais e municipais e fiscalizar-lhes a utilização. A distribuição das quotas é concebida segundo a interferência de múltiplos fatores (super- fície, população, renda per capita proporcionalmente inversa ao incremen- to do percentual participatório), de sorte a favorecer as unidades de / menor capacidade econômica.

O Fundo Especial, que absorve 2% da receita dos impostos de / renda e de produtos industrializados, é carreado substancialmente aos Es- tados do Norte e Nordeste.

Por fim, pelo art. 26 §1º, distribuiu a União o produto dos impostos únicos em favor dos Estados, Distrito Federal e municípios:

- a) 40% da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos;
- b) 60% da arrecadação do imposto sobre energia elétrica; e
- c) 90% da arrecadação do imposto sobre minerais do país;

Essa distribuição também levará em conta a superfície, população, produção e consumo.

É importante notar, porém, que estes números, bem como as diversas alíquotas dessa Constituição não permaneceram fixos até hoje. Ao contrário, foram mudando com o decorrer do tempo, como resultado da própria descentralização que veio ocorrendo ao longo dos últimos anos, culminando com a promulgação da Constituição de 1988. Há ja vista, por exemplo, a transferência aos Fundos de Participação, inicialmente feita com 12% do produto dos impostos de renda e de produtos industrializados, e que chegou a 35% ao final da vigência da Constituição de 1967.

Todas essas questões relativas à Repartição das Receitas Tributárias estão resumidas no quadro II, anexo, com as atuais porcentagens de distribuição.

Um último ponto a levantar sobre essa Constituição diz respeito à substituição do imposto sobre vendas e consignações pelo imposto sobre circulação de mercadorias. Essa substituição apresentou inicialmente um alargamento de campo de incidência, alcançando todas as modalidades de circulação das mercadorias, e não apenas aquelas realizadas sob a forma de negócio jurídico da venda ou consignação.

Entretanto, visando estimular as exportações, ficaram isentos do ICM os produtos industrializados destinados à exportação, sendo esses produtos tributados apenas pela União, com o imposto sobre exportação, ficando o estado exportador com o ônus dessa exportação.

O Prof. Antônio R. S. Dória compara a evolução das constituições brasileiras ao movimento de um "pêndulo que riscasse, num grande arco, dois polos extremos": o da Constituição de 1981, com o federalismo clássico, dualista e ortodoxo; e o da Constituição de 1967, que procurou introduzir novo tipo de federalismo, classificado de cooperativo ou de integração, "em que se reduzem a um mínimo as autonomias locais". (4)

Isso pode ser explicado pela própria formação do Estado Federal brasileiro. Historicamente a formação dos estados federais tem resultado de dois processos diversos: em casos como o dos Estados U-

nidos, Alemanha e Suíça. o Estado federal resultou de uma agregação (federalismo por agregação) de estados que a ele preexistiam. Em outro caso, como no Brasil, o Estado unitário, em obediência a imperativos políticos e de eficiência, descentralizou-se a ponto de gerar estados que a ele foram "subpostos" (federalismo por segregação).

O resultado dos processos é o mesmo, mas cumpre reconhecer que nos países em que a federação resultou de uma agregação, há uma maior resistência à tendência para a centralização que hoje se registra, motivada especialmente pela intervenção no domínio econômico.(5)

Tendo feito este pequeno resumo da Constituição de 1967, faremos uma rápida digressão sobre a origem e evolução do federalismo no Brasil, para, em seguida, tomarmos a Constituição de 1988.

### 3. Federalismo Financeiro Brasileiro

Desde a época de nossa independência já havia os defensores do federalismo, mais condizente com a diversidade de condições regionais e com os meios de comunicação da época, do que a centralização.

A Constituição de 1824, todavia, deu ao Brasil a forma de Estado unitário descentralizado (descentralização política).

A federação chegou ao Brasil ao mesmo tempo que a República, formalizadas ambas pelo Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889. Por este decreto, as províncias do Império foram transformadas nos Estados da República, ganhando autonomia. O caso brasileiro, pois, é típico do federalismo por segregação.

A Constituição de 1891, ao institucionalizar a Federação, seguiu o modelo do federalismo dualista (ou centrífugo, conforme Antônio R. S. Dória). Este, porém, era mal adaptado à profunda diversidade de condições entre as regiões do país, conseqüentemente entre os estados. Para muitos estados faltavam condições econômicas para adequadamente atender às suas tarefas. Esse mau atendimento foi causa do maior empobrecimento desses estados, e, por conseqüência, do alargamento do fosso entre regiões ricas e regiões pobres.

Tão distante quanto essa estrutura era a mentalidade prevalente no país. A história da Primeira República revela, por mais paradoxal que pareça, que foram os estados que batalharam pelo aumento da atividade da União (e, desse modo, pelo alargamento de sua esfera de competências), e não o contrário.

Com a Revolução de 1930 e, sobretudo, com a Constituição de 1934, substituiu-se o federalismo dualista pelo de caráter cooperativo (ou centrípeto). Deu-se com isso à União uma posição e uma influência preponderante no tratamento do interesse geral, diminuindo-se o papel dos estados. Isto se acentuou com o Estado Novo (Constituição de 1937).

Essa tendência à centralização e ao fortalecimento da União não foram detidos pela Constituição de 1946. Ao contrário, a preocupação desenvolvimentista veio reforçar a tendência centralizadora. Para tanto, convergiam as tentativas de planejamento, as iniciativas destinadas a reduzir as desigualdades regionais (como a SUDENE), e os grandes investimentos estatais, principalmente na indústria de base.

Com a Revolução de 1964 e a Constituição de 1967, mais se acentua essa tendência, a ponto de se ter instaurado um novo tipo de federalismo, o de integração. Com isso houve uma hipertrofia do poder federal, reduzindo a um mínimo os poderes estaduais e municipais.

#### 4. A Constituição de 1988

Durante o processo de elaboração da nova Constituição brasileira, levantaram-se inúmeras reivindicações de mudanças no padrão de financiamento do setor público. Como exemplo: mudanças na repartição das rendas públicas, no sentido de reforçar o sistema federativo; maiores garantias aos contribuintes contra o arbítrio do Estado; entre outras.

Esses debates tiveram lugar, em primeiro, em duas comissões: Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e a Comissão da Ordem Social. E os relatórios dessas duas comissões chegaram quase que com nenhuma modificação ao que hoje foi aprovado como novo capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Não obstante as mudanças, permanecem sem solução outras questões como: o esvaziamento financeiro da União e a ausência de garantias quanto à efetiva descentralização dos encargos públicos, bem como, a ampliação das atribuições do Estado na área do "bem-estar social", o que gera especulações sobre possíveis ajustes das finanças públicas federais.

Também é importante lembrar que vários pontos ficaram para as legislações complementares e ordinárias, e o processo de elaboração dessas leis assume, assim, grande importância para consolidar e dar os rumos definitivos a essa reforma fiscal.

##### 4.1 Legislação Ordinária e Complementar

De acordo com o tributarista Aliomar Baleeiro, a lei é causa da obrigação fiscal, dela nasce a relação jurídica tributária. (6)

Cabe lembrar que o CTN (Código Tributário Nacional) - Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, foi sancionado sob a égide da Constituição de 1946, e está em vigor até hoje.

A atual Constituição deixou, como já dissemos, vários pontos para as legislações complementares e ordinárias, que veremos a seguir.

O art. 146 dessa Constituição lega à lei complementar questões importantes, como:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação, especialmente sobre;

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Percebe-se, só por este artigo a abrangência dada à legislação tributária. Destacamos aqui a possibilidade de estabelecer normas sobre fatos geradores e bases de cálculo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, é a partir da base de cálculo que será dimensionado o quantum a ser pago. A base de cálculo é a grandeza que, combinada à alíquota, determinará o valor da prestação pecuniária. (7) (Lembramos, ainda, que, via de regra, a base de cálculo é um valor em dinheiro).

A importância desse fato pode ser vista através das consequências de se alterar a alíquota. Mantendo-a constante ou fazendo-a progredir, o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. Contendo-a dentro de certos limites, evita que a tributação ganhe ares de donfisco - citado no inciso IV do art. 150 da seção II (Das Limitações do Poder de Tributar), dessa Constituição.

Outro ponto importante entregue à lei complementar é a instituição de empréstimos compulsórios, conforme o art. 148. Esse artigo também diz os casos em que isso será possível: calamidade pública; guerra externa ou sua iminência; investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Esses empréstimos são de competência exclusiva da União.

Ainda de competência exclusiva da União podemos citar o recém criado imposto sobre grandes fortunas, que ficou na dependência da lei complementar; i, principalmente, o art. 154, de acordo com o qual fica permitido à União, mediante lei complementar, tributar na esfera residual, que, como veremos adiante é um dos escapes contra o seu eventual esvaziamento financeiro.

Dependerá de regulação da lei complementar, agora no caso da competência estadual, o imposto sobre transmissão causa mortis e doações, de quaisquer bens ou direitos, se o doador ou 'de cujus' tiver (ou teve) domicílio ou residência no exterior, ou ainda, se o inventário tiver sido processado no exterior.

A lei complementar também definirá, conforme art.155 §2º, inc. X, quais dos produtos industrializados são considerados semi-elaborados, não tendo, assim, incidência do ICMTC (produtos industrializados destinados ao exterior). Cabe, ainda, à lei complementar conforme inc. XII do mesmo artigo, definir seus contribuintes; dispor sobre substituições tributárias; excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e alguns produtos como petróleo, lubrificantes, energia elétrica, etc. Isso tudo terá grandes consequências no que diz respeito à futura receita dos estados.

A definição dos contribuintes do ICMTC, pela lei complementar, indicará, também, os contribuintes municipais do ISSQN, conforme o art.156, IV.

Os municípios poderão, também, mediante lei ordinária, incentivar a ocupação de áreas livres na região urbana, através da implantação do imposto predial e territorial urbano progressivo. Isto é, a tributação será diferenciada nas áreas que não tiverem construções e servirem à especulação imobiliária, aumentando a cada ano sem que ocorra edificação. Sendo isto respaldado pela Constituição em seu art. 156, §1º.

O parágrafo 4º desse mesmo artigo remete à lei complementar a fixação das alíquotas máximas dos impostos sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; e serviços e de qualquer natureza; bem como, excluir da incidência do imposto sobre serviços, exportações de serviços para o exterior.

Dentro da repartição de receitas receberá o município 25% do produto da arrecadação do estado do ICMTC, conforme dois critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

A lei complementar definirá valor adicionado (art.161, I).

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal. (art. 158, §Único).

Cabe, por fim, à lei complementar, pelo art. 161, II e III: estabelecer normas sobre a entrega dos recursos da União para os estados e municípios, visando promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diversas regiões; bem como, dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos referentes à repartição das receitas.

Percebe-se, portanto, e é até mesmo redundante dizer, a importância que tomou a legislação complementar e ordinária para a de-

finição das receitas disponíveis à União, Estados e Municípios, que fica, assim, à espera de regulamentações, definições, e demais atribuições dessas leis.

#### 4.2 A Repartição de Competências e Rendas (8)

Essa partilha de competências se dá por duas técnicas principais; a primeira, chamada horizontal, consiste em reserva de matérias à União ou aos estados, configurando as competências exclusivas à União, estados e municípios. Por exemplo: o imposto sobre exportação, de competência exclusiva da União; imposto sobre propriedade de veículos automotores, de competência exclusiva dos estados; imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, de competência exclusiva dos municípios.

A segunda técnica, dita repartição vertical, consiste em distinguir níveis em relação a determinada matéria. Por exemplo: à União se dá a determinação de diretrizes e bases ou a fixação de normas gerais, e aos estados o seu desdobramento e complementação.

Lembramos aqui que a atual Constituição permite instituir, conforme o art. 145: impostos, ou seja, prestação pecuniária arrecadada sem nenhuma contraprestação, que não a satisfação das funções estatais em geral; taxas, em razão de serviços prestados ou postos à disposição do contribuinte; e contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.

A União poderá, ainda, conforme já dissemos, e, de acordo com o art. 148, instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar e nos casos previsto pela Constituição no art. 148, I e II.

A seção II do capítulo do Sistema Tributário Nacional apresenta as limitações ao poder de tributar, que são de duas ordens distintas, uma, a das limitações gerais (que se impõe tanto à União quanto aos estados e municípios), e outra, a das particulares (referentes a um deles especialmente).

Entre as limitações gerais, temos:

- I - exigir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça;
- II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;
- III - cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- IV - estabelecer restrições ao tráfego no território nacional de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

Como exemplo de limitações particulares, temos o art.152, que "veda aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".

Com tudo isso, e, principalmente, a já citada tendência a descentralização, a União viu reduzida suas competências para sete impostos, de acordo com o art.153: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos da lei complementar.

Já os estados vêem aumentadas suas competências. Instituirão impostos sobre: transmissão "causa mortis" e doações, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores.

Ainda conforme o art.155, fica facultado aos estados e ao Distrito Federal a instituição de um adicional ao Imposto de Renda, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, limitado a 5% do imposto paga à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios.

De acordo com o art. 156, por fim, caberá aos municípios instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; vendas de combustíveis líquidos e gasosos a varejo, exceto óleo diesel; serviços de qualquer natureza, não compreendidos os relativos à circulação de mercadorias.

Os dois quadros em anexo resumem essa nova divisão de competências, bem como, a nova forma de repartição das receitas tributárias.

Em virtude dessas alterações, algumas estimativas chegaram a apontar perdas de mais de um quarto nos recursos disponíveis da União. Entretanto, os resultados se alteram, dependendo do exercício adotado no cálculo e, principalmente, da definição de receitas tributárias.

Esse sistema de repartição da competência tributária tem

a vantagem de assegurar a autonomia a estados e municípios, já que lhes assegura renda tributária independente de qualquer condicionamento. Não serve, entretanto, para a redistribuição de rendas, ou para a igualização de recursos. As regiões mais pobres, como é óbvio, têm menos matéria econômica para tributar, com isso os tributos rendem pouco. Em consequência, esse sistema tende a estimular a acentuação dos desníveis econômicos.

Durante a elaboração da Constituição, bancadas de vários estados colocaram que outras propostas, como a ampliação da base de incidência de alguns impostos, como o ICM, trariam resultados práticos menos vantajosos que o aumento das transferências. A consequência, assim, foi que ao invés de esperar que as morosas legislações ordinárias e complementares montassem complexos esquemas de tributação, que seriam muitas vezes estéreis (no caso de estados e municípios menos desenvolvidos, por onde, por exemplo, circulam muito menos mercadorias que em estado mais desenvolvidos), preferiu-se estimular o sistema de partilha da União para estados e municípios, aumentando a porcentagem aos Fundos de Participação, dos atuais 35% para 47%.

Procurou-se, com isso, impedir o crescimento, e, se possível a atenuação dos desníveis econômicos entre as diversas regiões do país. Os beneficiados desse sistema foram os estados do Norte e Nordeste, que, menos desenvolvidos, possuem menos fatos geradores de tributos, definidos na forma da lei, que outros estados, como os do Sul e Sudeste.

Isso levou, como já dissemos que se estimassem grandes perdas de recursos por parte da União. E dentre essas perdas supõe-se que mais de 80% sejam decorrência do aumento na repartição do IR e IPI, que são os impostos que compõem os Fundos de Participação.

#### 4.3 As Questões em Aberto

A primeira questão que podemos levantar diz respeito à repartição dos encargos. E isso é uma consequência da própria indefinição em relação ao que será a receita das três esferas de governo.

Argumentou-se que esse problema seria resolvido naturalmente, como decorrência da descentralização financeira, ou seja, transferidos os recursos, estados e municípios deveriam assumir as responsabilidades que deixariam de ser da União.

Uma questão importante, que é o fato de que a distribuição dos produtos da arrecadação será muito desigual, face ao próprio des

nível de desenvolvimento entre as regiões, impede que se dê essa solução "natural".

Isso exigirá das autoridades competentes um esforço muito grande para se chegar a um ponto de concordância das diversas partes

Uma segunda questão diz respeito à carga tributária, condicionada à regulamentação e à definição das alíquotas a serem aplicadas a cada modalidade de tributo.

Conforme o art. 153, § 1º: "é facultado ao poder Executivo, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos" de sua competência, exceto o imposto de renda, propriedade rural e grandes fortunas.

Dessa maneira, se não houver uma ampla descentralização dos encargos, certamente haverá um esforço para aumentar a exploração das bases tributárias pertencentes à esfera federal.

Isso já provocou uma reformulação no Imposto de Renda, reduzindo o número de alíquotas para apenas duas: 10% e 25%. Nesta mudança, procurou-se assentar as camadas menos favorecidas, que provocava muito mais despesas com papéis, que efetivamente contribuía para o aumento da receita; e, por outro lado, aumentar a cobrança das classes mais favorecidas, dando um caráter progressivo a esse imposto.

Segundo economistas do IPEA: "A eliminação dos privilégios existentes e a reformulação do caótico e injusto sistema de incentivos e de outros benefícios fiscais, poderia contribuir para que o aumento forçado na carga tributária fosse alcançado através de uma melhoria significativa da progressividade do sistema tributário brasileiro". (9)

Um terceiro ponto a ser levantado diz respeito às contribuições sociais, onde se prevê uma ampliação na base de incidência, incluindo as contribuições dos empregadores (incidente sobre a folha de salários, faturamento e sobre o lucro), dos trabalhadores e sobre a exploração de outras contribuições que a lei poderá instituir, obedecidas, entretanto, as mesmas leis aplicadas à criação de novos tributos. Isso reduziria a dependência dos programas sociais de contribuições incidentes sobre a folha de salários, eliminando, assim, um dos grandes fatores da regressividade do sistema tributário atual.

É importante notar, porém, que as contribuições sociais são alternativas para reequilibrar a situação do governo federal, re compondo as fontes de financiamento, em detrimento das expectativas de acréscimo de recursos para a área social.

## 5. Comentários Finais

A Constituição está pronta, e conforme o art.34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o novo Sistema Tributário passará a vigorar a partir do primeiro dia do quinto mês da promulgação da Constituição, que se deu a 5 de outubro de 1988.

Tal sistema, como já vimos, permanece preso às leis complementares e ordinárias, às portarias, e a uma série de outras questões burocráticas que podem atenuar mudanças, distorcer algum objetivo, ou simplesmente não efetivar normas. Conseqüentemente, é impossível se fazer uma avaliação definitiva desse novo sistema tributário.

Por ora só se pode dizer que houve uma redistribuição dos tributos, diminuindo as competências da União e aumentando as dos estados e municípios, além de se ter reforçado o sistema de partilha entre as três esferas de governo.

Tal não nos permite dizer, porém, que houve uma descentralização de rendas, ficando a União mais pobre e estados e municípios mais ricos, ou vice-versa.

À União permanece, ainda, grandes espaços para compensar eventuais perdas, por exemplo com um aumento na arrecadação do IR e IPI. E pelo menos quanto ao IR são amplos os espaços para uma maior tributação (o Governo fez uma alteração no IR, como já dissemos anteriormente). A Constituição prevê, também, conforme o art.154 que: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior (que trata das competências da União) desde que sejam não-cumulativos, e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição". Ou seja, é permitido à União cobrar impostos na esfera residual, o que lhe dá uma margem muito grande para compensar qualquer perda que, porventura ocorrer.

Aos estados permanecem, ainda, as chamadas "transferências negociadas", que é uma fonte de recursos obtida em troca de apoio político dos governadores ou prefeitos para as autoridades do governo federal que efetuam os repasses, o que caracteriza uma completa subordinação de estados e municípios ao governo federal.

Independente dessas "transferências negociadas", a Constituição favoreceu, também, a forma de partilha através dos Fundos de Participação.

E aqui colocamos mais uma vez o problema da instabilidade econômica reinante no país. O sistema de partilha pode ter sido a solução para muitos países, entretanto, com uma inflação que atinge -

quase 1% ao dia em nosso país, uma simples alteração na data dos repasses implica em enormes perdas de recursos por parte dos beneficiários.

A própria questão dos encargos não está resolvida, e provavelmente ainda provocará muita discussão.

Como se vê, ainda falta muita coisa para que se possa fazer uma avaliação definitiva sobre essa reforma tributária. E dessa maneira, a elaboração das legislações complementares, ordinárias, e, bem como outras medidas a serem adotadas pelas autoridades de diversas áreas, assume grande importância para a conclusão do processo de reforma fiscal, posto que a Constituição apenas definiu a direção das reformas, sem, contudo, as consolidar.

X.X.X.X.X.X.X.X.

## QUADRO I

### COMPETENCIAS TRIBUTARIAS

COMPETENCIA	CONSTITUICAO VIGENTE	NOVA CONSTITUICAO
UNIAO	IR ITR  II IE IPI IOF  IUM IULC IUEE IT ISC  IEG OI EC	IR ITR  II IE IPI IOF IGF       IEG OI
ESTADOS	ITBI IPVA ICM	Adic. IR (ert) ITCMD IPUA ICMTC
MUNICIPIOS	IPTU  ISS-QN	IPTU ITBI IOCC  ISS-QN

## QUADRO II

### REPARTICAO DAS RECEITAS TRIBUTARIAS

REPARTICAO	CONSTITUICAO VIGENTE	NOVA CONSTITUICAO
UNIAO PARA ESTADOS	IRF - Adm. Pub. 14% IR/IPI (FPE) 2%(?) IR/IPI (FE)  40% IULC 40% IUEE 20% IUM 50% IT	IR - Adm. Pub. 21,5% IR/IPI (FPE)       10% IPI (export.) 20% OI
UNIAO PARA MUNICIPIOS	IRF - Adm. Pub. 17% IR/IPI (PFH) 2%(?) IR/IPI (FE)  20% IULC 20% IUEE 20% IT 100% ITR	IRF Adm. Pub. 22,5% IR/IPI (FPN)       50% ITR
ESTADOS PARA MUNICIPIOS	20% ICM 50% ITBI 50% IPUA	25% ICMTC 50% IPUA 25% IPI (5%)

NOTAS

- (1) Cf. Antônio R.S. Dória - " Discriminação de Rendas Tributárias" pp 180 e 181
- (2) Idem, p. 181
- (3) Cf. Publicação da Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, nº6, 1965, p. 77
- (4) Cf. Antônio R. S. Dória - op cit. pp. 149 e 150
- (5) Manoel Gonçalves F.Filho - Curso de Direito Constitucional, p 43
- (6) Cf. Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro, p. 54
- (7) Cf. Paulo de Barros Carvalho - Curso de Direito Tributário p. 199
- (8) Cf. Aliomar Baleeiro - op cit. p. 373
- (9) Cf. IPEA - A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição" - F. Rezende e J. R. R. Afonso, p. 18.

## BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar - "Direito Tributário Brasileiro", Ed. Forense RJ, 1987;
- CARVALHO, Paulo de Barros - "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, SP, 1986;
- Constituição Brasileira de 1988;
- CRUZ, Antônio Maurício - "O IPI - Limites Constitucionais" Ed. RT, SP, 1986;
- DÓRIA, Antônio R. S. - "Discriminação de Rendas Tributárias", José Bushatsky Editor, SP, 1972;
- FILHO, Manoel G. F. - "Curso de Direito Constitucional", Ed. Saraiva, SP, 1986;
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. - "Finanças Públicas - Teoria e Prática", Editora Campus, 1980;
- OLIVEIRA, F. - "A Crise do Sistema Fiscal Brasileiro (1965-1983)", Tese de Doutorado DEPE - Unicamp, 1985, mimeo;
- REZENDE, F., AFONSO, José R. R. - "A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição", IPEA - texto para discussão interna nº 121, novembro de 1987;
- SILVA, M. T. - "A Crise do Financiamento do Setor Público no Brasil e a Reforma Tributária", in Revista de Finanças Públicas nº 366 abr/mai3jun de 1986;
- VARSANO, R. - "O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?" - in Pesquisa e Planejamento Econômico 11(1) - Rio de Janeiro, abr/87;