IPEA

Instituto de Planejamento Econômico e Social

IPLAN

Instituto de Planejamento

TEXTOS PARA DISCUSSÃO INTERN/

Nº 122

AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PROPOSTO NO PROJETO DE CONSTITUIÇÃO

(Segundo Substitutivo do Relat
da Comissão de Sistematização
de setembro/87)

Ricardo Varsa

IPEA/INPES
Serv do
Documentação

TEXTOS PARA DISCUSSÃO INTERNA
Nº 122

AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PROPOSTO NO PROJETO DE CONSTITUIÇÃO

(Segundo Substitutivo do Relator da Comissão de Sistematização, de setembro/87)

Ricardo Varsano

IPEA
43-87

Tiragem: 150 exemplares

Trabalho concluído em: Novembro de 1987

Instituto de Pesquisas do IPEA
Instituto de Planejamento Econômico e Social
Avenida Presidente Antonio Carlos, 51 - 13º/17º andares
20020 Rio de Janeiro RJ

PLANEJAMENTO
E SOCIAL
Seção de Documentação
Fl. 460
Data 10/11/87

Este trabalho é de inteira e exclusiva responsabilidade de seu autor. As opiniões nele emitidas não exprimem, necessariamente, o ponto de vista da Secretaria de Planejamento da Presidência da República.

AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PROPOSTO NO PROJETO DE CONSTITUIÇÃO

(Segundo Substitutivo do Relator da Comissão de Sistematização, de set./87)

Ricardo Varsano

1. Introdução

A reformulação do Sistema Tributário proposta no Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembléia Nacional Constituinte tinha, como afirma sua introdução, os seguintes objetivos:

a) descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios;

b) atenuação dos desequilíbrios regionais;

c) maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte;

d) simplificação e adequação da tributação às necessidades de modernização do sistema produtivo; e

e) garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da lei complementar em matéria tributária.

A mais recente versão do Projeto de Constituição (Segundo Substitutivo do relator da Comissão de Sistematização, de setembro de 1987) introduziu diversas modificações no Capítulo sobre o Sistema Tributário contido no mencionado Anteprojeto. Nada faz crer, no entanto, que tenham ocorrido mudanças nos objetivos. Algumas das alterações reforçam e outras enfraquecem a capacidade do instrumento tributário de contribuir para que eles sejam atingidos.

Aparentemente, há consenso nacional quanto a serem estes os objetivos essenciais de uma mudança tributária. A provável eficácia da proposta, ou seja, o grau de atendimento aos mesmos, é um dos critérios em que se baseia a presente avaliação. No entanto, consideram-se também outros aspectos como a coerência interna da proposta, sua integração com as demais proposições do Projeto Constitucional, as características dos impostos previs-

IPEA/INPES Serv. de Documentação

tos, as alterações nas disponibilidades de recursos das diversas unidades de governo e os problemas de transição que a proposta obriga a enfrentar.

Na avaliação, toma-se como termos de comparação o texto constitucional vigente e o do Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Mas consideram-se também formas alternativas de atingir os objetivos mencionados e, em especial, as sugeridas no documento que ficou conhecido como "a proposta do IPEA".* Por simplificação, as expressões "Projeto" e "Anteprojeto" serão utilizadas para fazer referência ao Substitutivo do Relator da Comissão de Sistematização ora avaliado e ao Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, respectivamente.

2. Os Componentes do Sistema Tributário: Integração com as Demais Disposições do Projeto de Constituição

De acordo com a constituição vigente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os impostos nela previstos, taxas e contribuições de melhoria. À União compete, exclusivamente, a instituição de outros impostos (competência residual) e de empréstimos compulsórios.

O Projeto de Constituição, além de propor várias alterações, consideradas na seção III, acrescenta ao elenco de tributos a contribuição de custeio de obras ou serviços resultantes do uso do solo urbano. Por outro lado, mantém à margem do sistema tributário as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profisisonais. Ainda que tenha havido o cuidado de assemelhar tais contribuições a tributos, sujeitando-as aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anualidade, a decisão de não incluí-las no rol dos tributos é a fonte dos principais problemas existentes quanto à integração da proposta tributária com as demais disposições do Projeto.

---

* IPEA/INPES, Estudos para a Reforma Tributária - Tomos 1 a 5 (Textos para Discussão Interna nºs 104 a 108).

IPEA/INPES Serv de Documentação

Presumivelmente, o Projeto aqui considerado procurou corrigir falha do projeto anterior, que resultara da mera consolidação de Anteprojetos elaborados independente e incoordenadamente por oito Comissões. A disposição que assemelhava as contribuições a tributos estipulava que poderiam ser criadas apenas aquelas autorizadas no texto constitucional, sem especificar os níveis de governo a que competia instituí-las. As contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais não tiveram sua criação autorizada por qualquer artigo do Projeto. Logo, não poderiam existir. Por outro lado, a Comissão da Ordem Social fora pródiga ao autorizar a criação de contribuições sociais. Na prática, poderiam ser criadas quaisquer contribuições, usando bases típicas de impostos e reservada a elas, como base exclusiva, a folha de salários. Mais ainda, todas as contribuições sociais existentes ou que viessem a ser criadas destinar-se-iam, exclusiva e obrigatoriamente, ao Fundo Nacional de Seguridade social, que seria a principal fonte de financiamento das ações governamentais nas áreas de saúde, previdência e assistência social.

A proposta da Comissão da Ordem Social não contrariava em nada as disposições contidas no capítulo tributário. Mas, na prática, a decisão de não incluir as contribuições no elenco de tributos tinha três conseqüências. A primeira era que o contribuinte, que se pretendia proteger, ficava sujeito a dois sistemas de contribuições compulsórias que utilizam as mesmas bases: o tributário e o de contribuições sociais. Segunda, restringia-se a possibilidade de descentralizar encargos, visto que as áreas de saúde, previdência e assistência social teriam recursos cativos e em montante suficiente para "garantir a manutenção ou expansão" no âmbito federal. Terceira, sendo a capacidade tributária do País e, portanto, a carga tributária global, limitada, e tendo-se reduzido os recursos tributários disponíveis para a União, à abundância de recursos para a Seguridade Social corresponderia a carência em outras áreas que tipicamente devem ser atendidas pelo Governo Federal.

IPEA/INPES
Serv. de Documentação

O Projeto atual modificou tanto o dispositivo contido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional como os do Capítulo da Seguridade Social. Na parte tributária, atribuiu-se à União competência exclusiva para instituir as contribuições, reservando-se aos Estados e Municípios o poder de instituí-las, cobradas de seus servidores, apenas para custeio dos sistemas previdenciários que os beneficiam; e substituiu-se a expressão "cuja criação seja autorizada por esta Constituição" por "instituir contribuições .... como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas". No Capítulo da Seguridade Social, entre as muitas alterações estão a supressão de diversas formas de contribuição que utilizavam bases típicas de impostos e a exigência que contribuições sociais, não mencionadas no texto, que venham a ser criadas, não tenham base de cálculo ou fato gerador próprios de impostos discriminados na Constituição nem sejam de natureza cumulativa.

Tais modificações limitam efetivamente a possibilidade de criação de contribuições sociais além das discriminadas no texto. Mas, quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, levam de um extremo ao outro: de acordo com o texto anterior, não existiriam; pelo texto atual, podem ser criadas quantas se desejar, inclusive de natureza cumulativa e com fatos geradores e bases de cálculo idênticos a impostos discriminados no Projeto. Logo, o contribuinte estará, como no Projeto anterior, sujeito a dois sistemas paralelos de contribuições compulsórias.

Quanto à questão da descentralização de encargos, embora as Seções referentes a Saúde e Assistência Social declarem que uma das diretrizes da ação governamental nestas áreas é a descentralização político-administrativa, a maior parte dos recursos que financiarão tais ações provirá das contribuições sociais. Vale dizer, haverá necessariamente transferências intergovernamentais que, na falta de critério pré-estabelecido, serão negociadas caso a caso, o que favorece a concentração do poder político e restringe a autonomia de Estados e Municípios. Além disto, foi mantida a vinculação de dezoito por cento da receita de impostos

da União a despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, o que dificultará a descentralização também nesta área.

Há, portanto, uma grande parcela do total de recursos da União automaticamente comprometida com despesas em funções onde são maiores as oportunidades de descentralização. Além disto, dadas as características do presente Projeto, os recursos tributários disponíveis para a União serão drasticamente reduzidos e o FINSOCIAL incorporado ao orçamento da Seguridade Social. O orçamento fiscal da União apresentará problemas de difícil equacionamento.

3. Alterações do Elenco de Tributos: Coerência Interna e Simplificação

O Projeto introduz diversas modificações no elenco de tributos, nas suas características e na competência para instituí-los. A principal é a substituição do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) por um imposto sobre o valor adicionado de base mais ampla, discutida adiante.

Outra importante modificação do sistema tributário oferecida pelo Projeto é a substituição do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) pelos impostos sobre transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) e sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis, o primeiro atribuído aos Estados e o segundo aos Municípios. Este mantém as características do ITBI. Já o ITCMD poderá ser um imposto progressivo. No entanto, a competência estabelecida relativamente a bens imóveis - o imposto compete ao Estado de situação do bem - diluirá sua progressividade. Deste ponto de vista, seria preferível atribuir a competência em todos os casos - e isto pode ser feito em lei complementar, omitindo-se o dispositivo constitucional - ao Estado onde se processar o inventário ou tiver domicílio o doador.

Ouras inovações introduzidas foram: a já mencionada contribuição de custeio de obras ou serviços resultantes do uso do solo urbano; a permissão para que se instituam taxas pela utilização de serviços públicos mesmo que estes sejam indivisíveis; a possibilidade de Estados virem a instituir um adicional ao imposto de renda, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, até o limite de cinco por cento do valor do imposto devido à União; e a extensão aos Estados e Distrito Federal da competência para instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias provocadas por calamidade pública, competindo à União instituí-los também nos casos de investimento público de relevante interesse nacional, conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisito e guerra externa ou sua iminência.

Quanto às duas últimas inovações, cabe salientar que o Projeto alterou as disposições que delas tratavam em Projetos anteriores. O adicional ao imposto de renda, que era geral, passou a incidir somente sobre rendimentos de capital. Tal alteração aparenta ir ao encontro do objetivo de maior justiça fiscal mas, na verdade, o contraria pois impossibilitará a cobrança do adicional sobre o imposto anual devido por pessoas físicas, que é progressivo, visto que não há como separar as parcelas do imposto devido referentes a rendimentos do capital e do trabalho. Por outro lado, visando a proteger os contribuintes, redações anteriores do Projeto permitiam a instituição de empréstimos compulsórios apenas nos casos de calamidade pública. Portanto, as modificações introduzidas reduziram a qualidade do Projeto, considerado seu objetivo de maior justiça fiscal.

O novo imposto estadual proposto resulta da fusão de seis impostos: o próprio ICM, os impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis (IULC), sobre energia elétrica (IUEE) e sobre minerais do País (IUM) e os impostos sobre transportes (IT) e sobre comunicações (ISC). A despeito de algumas características imprimidas ao novo imposto serem criticáveis, trata-se, sem dúvida, de avanço no sentido de modernizar a tributação do País. Embora nenhum dos impostos mencionados, considerado isoladamente, seja

cumulativo, sua interação cria distorções que comprometem a eficiência econômica. Ademais, a fusão permite desonerar as exportações, cuja competitividade tem sido prejudicada pela incidência dos mesmos.

A imunidade para exportações de produtos industrializados, existente em relação ao ICM, foi mantida, excluídos, porém, os semi-elaborados, definidos em lei complementar. A sugestão contida na proposta do IPEA, de conceder imunidade a todas as exportações não foi aceita; mas, ao menos, prevê-se que lei complementar poderá excluir da incidência do imposto, nas exportações para o Exterior, serviços e outros produtos além dos industrializados.

As características do novo imposto estadual (ICMTC) poderiam ser melhores não fossem as resistências a inovações e ao aumento da autonomia estadual, oferecidas pelos membros da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e pelos próprios Governos estaduais; e a resitência dos últimos e também dos "municipalistas" a qualquer modificação que implicasse redução de receita, ainda que outras alterações mais que compensassem tais perdas. A proposta do IPEA, por exemplo, sugeria características tais que a definição do imposto a nível constitucional e de lei complementar requereria um conjunto pequeno de regras para garantir um mínimo de uniformidade nacional e efeitos econômicos desejáveis. Sugeria também a substituição do imposto sobre produtos industrializados (IPI) por um imposto com incidência restrita a fumo, bebidas e veículos automotores e a criação de um imposto, de competência municipal, sobre vendas a varejo de combustíveis. Este, embora reconhecidamente inconveniente quanto a efeitos econômicos, teria alíquotas baixas o suficiente para evitar que os efeitos perversos fossem significativos e geraria receita própria para os Municípios em razoável montante,sem que fosse necessária a montagem de um aparato administrativo complexo.

As resistências apontadas no parágrafo anterior levaram à criação de um imposto estadual menos satisfatório, embora certamente melhor que o ICM. A harmonização dos diversos impostos

estaduais, que poderia ser automática, requer o estabelecimento pelo Senado das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, a existência de um órgão com características semelhantes às do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) para definir uma política comum de isenções, incentivos e benefícios fiscais e a adoção de um piso para as alíquotas aplicáveis às operações internas, igual à alíquota interestadual. São limitações à autonomia fiscal estadual que poderiam ser evitadas. Ademais, impuseram-se limitações à autonomia que são desnecessárias, mesmo consideradas as características do novo imposto proposto: a fixação pelo Senado da alíquota aplicável às operações internas realizadas com minerais e a faculdade que lhe foi atribuída de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, superiores à de operações interestaduais. Por outro lado, o Projeto permite aos Estados a diferenciação de alíquotas entre produtos e a livre fixação de seus valores, respeitado o já mencionado piso.

Cumpre assinalar que o Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário e mesmo o Projeto anterior da Comissão de Sistematização previam que a base do novo imposto estadual incorporaria também os serviços atualmente sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e criavam um novo imposto municipal sobre as vendas a varejo (IVV). O atual Projeto mantém a tributação dos serviços pelo ISS e substitui o IVV por um imposto incidente exclusivamente sobre as vendas a varejo de combustíveis (IVVC).

O ISS é uma fonte de receita inadequada ao nível municipal de governo no Brasil. Na grande maioria dos Municípios a base tributária praticamente inexiste ou é tão pequena que não justifica qualquer esforço de arrecadação. Além disto, diferenças de alíquotas entre jurisdições podem afetar a localização de empresas pois criam um estímulo a que elas se domiciliem em municípios cujas alíquotas sejam relativamente baixas. Se tal estímulo prevalece sobre os incentivos econômicos, o tributo impõe uma perda de eficiência à sociedade. Isto ocorre, em maior ou menor grau, em muitos casos e o efeito é tão mais importante quanto maior for

a diferença de alíquotas. Mas há muitos casos em que a prestação de serviços requer o desenvolvimento de pouca ou nenhuma atividade no local de domicílio. Quando isto ocorre, os custos relacionados com o distanciamento do domicílio do prestado. de serviços de seus mercados consumidor e de mão-de-obra são mínimos. Mesmo pequenas diferenças de intensidade da tributação podem afetar a localização das empresas. Nestas circunstâncias, a perda de eficiência é pequena mas a distribuição da receita entre os Municípios é afetada. O imposto propicia guerras fiscais.

A coexistência do ISS e do ICM tem mostrado outras deficiências da tributação que seriam eliminadas pela fusão dos impostos. Primeiro, os serviços destinados a consumo final são subtributados em relação às mercadorias. Tendo em vista que os serviços são consumidos proporcionalmente mais pelos indivíduos das faixas mais altas de renda, isto contribui para aumentar a regressividade do sistema tributário. Segundo, os serviços destinados a consumo intermediário são supertributados em relação às mercadorias. Isto ocorre porque o custo do serviço se incorpora ao da mercadoria produzida por seu adquirente, ficando sujeito à incidência tanto do ISS como do ICM, cuja base de cálculo inclui, além do valor do serviço, o valor do próprio ISS pago. Terceiro, um serviço produzido internamente por um produtor de mercadorias sofre a incidência apenas do ICM. Caso fosse adquirido de terceiros sofreria a incidência do ICM e do ISS. Tanto o segundo como o terceiro aspecto apontado afetam a eficiência do sistema econômico. Finalmente, a parcela do valor das mercadorias exportadas que corresponde ao custo de serviços é onerada pelo ISS. Segundo as normas aceitas internacionalmente, é lícito desonerar as exportações da carga de tributos indiretos. Coexistindo o ICM e o ISS, é impossível criar regras práticas de tributação que desonerem as exportações. Como os sistemas tributários de nossos principais competidores são tais que a desoneração é possível, nossas exportações sofrem uma perda de competitividade.

Face ao exposto nos dois últimos parágrafos, julga-se que a não incorporação dos serviços à base do imposto estadual é um lamentável retrocesso em relação aos Projetos de Constituição

anteriores. Se o objetivo da alteração é meramente ampliar os recursos disponíveis para os Municípios, em especial os das capitais, é preferível aumentar o percentual do ICM que lhes é atribuído no Projeto e, se for o caso, alterar o critério de rateio deste montante de modo a favorecer as unidades que sejam importantes centros de prestação de serviços. Isto garantiria a ampliação de recursos sem comprometer a qualidade do sistema tributário proposto.

A substituição do IVV pelo IVVC, por outro lado, melhora as características do Projeto. Vendas a varejo não é uma base adequada a tributos de competência dos Municípios, pois, sendo eles unidades econômicas extremamente abertas, diferenças entre alíquotas aplicadas a diferentes localidades poderiam tumultuar o processo de comercialização. Isto levou o Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário a prever que a alíquota máxima do imposto seria fixada em lei complementar e a sugerir implicitamente a magnitude razoável da mesma, ao dispor que, até a sua fixação em lei, ela não excederia dois por cento. Assim, criava-se uma fonte adicional de receita própria para os Municípios sem que isto tivesse impacto econômico importante. Mas, dada a limitação de alíquota, pouco se avançava do ponto de vista de autonomia municipal ao mesmo tempo que se criava um imposto cuja arrecadação requer uma estrutura administrativa relativamente cara e complexa para fiscalizar o setor comercial, que é extremamente atomizado. Assim, somente aos Municípios de maior porte compensaria instituí-lo. O IVVC, com alíquota máxima de três por cento, tem a vantagem sobre o IVV de ser um imposto de administração extremamente simples, capaz de gerar receita para praticamente todos os Municípios brasileiros.

A substituição do IVV pelo IVVC evita também a incidência simultânea de três impostos sobre os produtos industrializados. Os outros dois são o IPI, mantido pelo Projeto, e o novo ICMTC, cuja alíquota máxima será fixada pelos Estados. Quanto a estes dois, o Projeto cria uma situação de conflito: a União e os Es

tados estarão competindo pela tributação da mesma base, ambos com liberdade para fixar suas respectivas alíquotas. É uma competição indesejável que a proposta do IPEA buscava minimizar substituindo o IPI pelo imposto incidente exclusivamente sobre fumo, bebidas e veículos automotores. Tal solução não foi adotada e, dado o rumo que tomou o Projeto de Constituição, é praticamente impossível que venha a sê-lo. Uma solução alternativa que vem sendo cogitada é a manutenção da limitação atualmente existente à alíquota do ICM. Isto seria, quanto a questão da autonomia estadual, um retrocesso, em relação a versões anteriores do Projeto, ainda mais lamentável que a não inclusão dos serviços na base do imposto estadual.

Outra alternativa é não solucionar o conflito. Neste caso, as alíquotas de IPI e ICM resultariam de um processo político em que estariam envolvidos a União, os Governos Estaduais e os consumidores. Cabe observar que, neste processo, não se pode inferir que os consumidores sejam a parte mais fraca nem que os Governos Estaduais atuarão em bloco. Os primeiros têm a seu favor, supondo a normalidade democrática, o poder de votar; os últimos têm interesses conflitantes que, como se verá adiante (Seção V), são a principal fonte dos problemas existentes no atual Projeto de Constituição.

Finalmente, cabe registrar uma omissão. Não foi previsto um imposto sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas que, a despeito de seu pequeno potencial de arrecadação e das dificuldades técnicas para definir seu montante, é extremamente progressivo. Evidentemente, nada impede que o imposto seja instituído pela União, fazendo uso de sua competência residual. De todo modo, a omissão enfraquece o Projeto quanto ao atendimento do objetivo de maior justiça fiscal.

IV. Justiça Fiscal e Proteção ao Contribuinte

A despeito da recém mencionada omissão do imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, podia-se creditar ao

Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário avanços consideráveis em relação a atual Constituição quanto a justiça fiscal e proteção ao contribuinte. Infelizmente, modificações introduzidas na atual versão do Projeto limitaram os avanços.

A progressividade do sistema tributário depende fundamentalmente do estabelecimento de alíquotas e de estruturas dos impostos, o que é matéria de lei ordinária. Não obstante as limitações ao tratamento da questão a nível constitucional, diversos dispositivos do Anteprojeto criavam pré-requisitos para a graduação da tributação segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Assim, além do imposto de renda, poderia existir o adicional estadual que seria progressivo na medida em que o imposto federal o fosse. Como observado na Seção anterior, o dispositivo relativo ao adicional foi modificado. O ITCMD seria obrigatoriamente um imposto progressivo, a despeito da já mencionada atenuação de sua progressividade, da possibilidade de resolução do Senado vir a fixar alíquota máxima relativamente baixa e da dificuldade de se identificar o patrimônio, face à existência de títulos ao portador. De acordo com o texto atual, o ITCMD poderá, mas não será obrigatoriamente, progressivo. Por outro lado, admite-se que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) seja progressivo.

A modificação do ICM contribuiria de dois modos para mitigar a regressividade inerente aos impostos gerais sobre produtos. Primeiro, o imposto poderia, a critério do Estado, ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Segundo, dado que os serviços prestados a consumidor final são atualmente grosseiramente subtributados em relação a mercadorias, caso os Estados desejassem reduzir a subtributação (e tendo em vista que os serviços são consumidos proporcionalmente mais pelos indivíduos das faixas mais altas de renda) o novo imposto tornar-se-ia menos regressivo que o ICM e o ISS em conjunto. O segundo efeito é eliminado pelo Projeto atual que mantém a tributação de serviços separada da de mercadorias.

O Projeto preocupa-se com o princípio da igualdade tributária, proibindo expressamente tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e privilégio em razão da categoria profissional a que pertença o contribuinte ou da função que ele exerça. Ademais, eliminou-se a ressalva contida na atual Constituição quanto a incidência do imposto de renda sobre ajudas de custo e diárias pagas pelos cofres públicos. Reforçou-se, assim, a eqüidade horizontal do sistema tributário.

Diversos dispositivos do Projeto têm por objetivo proteger o contribuinte. Lá estão expressos os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anualidade e as vedações a utilização de tributos com efeito de confisco e ao estabelecimento de privilégios de natureza processual para a Fazenda Pública em detirmento do contribuinte. Às microempresas foi garantido o estabeleciemtno de tratamento especial que elimine, reduza ou simplifique suas obrigações tributárias. As imunidades tradicionalmente concedidas a templos, partidos políticos e instituições de educação e de assistência social, desde que sem fins lucrativos, foram mantidas, sendo a lista aumentada pela inclusão de fundações pertencentes a partidos políticos e de entidades sindicais de trabalhadores.

Cabem aqui alguns comentários a respeito do princípio da anualidade. O Projeto prevê que os tributos - excetuados os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, tipicamente instrumentos de política mais que de geração de receita - não poderão ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que os institua ou aumente.

Esta era a regra proposta pelo Anteprojeto, exceto com relação aos impostos sobre o patrimônio e a renda ou proventos. De acordo com o Anteprojeto, estes só poderiam ser cobrados se a lei correspondente fosse publicada antes do início do período em que ocorressem os elementos de fato nela indicados como com

IPEA/INPES Serv. de Documentação

ponentes do respectivo fato gerador e determinantes da base de cálculo. Isto significava, por exemplo, que a legislação do imposto de renda de pessoas físicas de um dado exercício financeiro deveria estar aprovada,e não poderia ser alterada posteriormente, antes do início do ano-base. Portanto, em relação ao Anteprojeto, o Projeto reduziu a proteção concedida aos contribuintes.

Deve-se também registrar que, quanto aos demais tributos, uma versão anterior do Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário propunha uma regra alternativa: nenhum imposto poderia ser cobrado antes de decorridos noventa dias da publicação da respectiva lei. Esta norma tinha a vantagem de permitir aos governos estaduais (os impostos federais estavam excluídos da aplicação da regra) mais flexibilidade no uso da tributação, para fazer face a problemas de caixa ou conjunturais, ao passo que concedia tempo aos contribuintes para ajustarem-se à mudança. Evitava também que uma alteração introduzida, por exemplo, em dezembro, entrasse em vigor em 1º de janeiro. É uma regra mais adequada a uma sociedade moderna. Evidentemente, caberia discutir se noventa dias é um prazo razoável ou se há outro melhor.

Como observado na Seção II, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profisisonais ficaram também sujeitas aos princípios aqui mencionados,mas não foram assimiladas ao conceito de tributo, o que poderá sujeitar o contribuinte a dois sistemas paralelos de contribuições compulsórias.

Note-se finalmente que o Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário limitava a instituição de empréstimos compulsórios à ocorrência de calamidades públicas. Um objetivo desta limitação era evitar que o contribuinte ficasse sujeito a abusos do instrumento, comuns na experiência passada. O Projeto atual possibilita a instituição de empréstimos compulsórios também nos casos de investimento público de relevante interesse nacional, de conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo e de guerra externa, o que significa ratificar a prática atual. Consi-

derando que o Projeto impõe, como se verá nas próximas Seções, perdas demasiadamente pesadas de recursos à União, a probabilidade de que o instrumento venha a ser indevidamente utilizado no futuro é ainda maior que no passado.

5. Descentralização e Fortalecimento da Autonomia dos Estados e Municípios

A principal crítica ao sistema tributário vigente é a de que ele concentra os recursos na União. Como consequência, o Governo Federal assumiu encargos típicos de governos estaduais e municipais. São muitos os casos em que as atividades são de fato executadas por Estados e Municípios mas financiadas com recursos da União, através das chamadas transferências negociadas, determinadas caso a caso e, portanto, geradoras de dependência política. Deste modo, ocorrem simultaneamente as centralizações financeira, administrativa e política.

A reversão deste processo e o estabelecimento de um verdadeiro federalismo é, por certo, um dos principais objetivos do trabalho que vem sendo realizado pela Assembléia Nacional Constituinte. Com respeito às finanças públicas, a descentralização exige o fortalecimento da autonomia fiscal dos Estados e Municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades. O Projeto de Constituição aqui considerado é tímido quanto ao primeiro aspecto, talvez exagerado quanto ao segundo e possivelmente incompatível com o terceiro. Ainda que o saldo seja positivo - houve importantes avanços em relação à atual Constituição - há sérios problemas a resolver.

O Projeto amplia o grau de autonomia fiscal de Estados e Municípios. A alteração mais importante diz respeito aos ICMTC: as alíquotas aplicáveis às diversas mercadorias poderão ser diferentes e não estarão sujeitas a limite máximo, cada Estado definindo autonomamente as suas. Por outro lado, como conseqüência das características imprimidas ao imposto, há um limite inferior, a ser fixado em resolução do Senado, e alíquotas abaixo des-

te, isenções e benefícios fiscais só poderão ser estabelecidas por meio de convênios com os demais Estados. Há, ainda, as desnecessárais fixações, por resolução do Senado, de alíquotas aplicáveis às operações internas realizadas com minerais e de alíquotas internas mínimas para quaisquer outros produtos.

Outras modificações que fortalecem a economia de Estados e Municípios são a eliminação da faculdade atribuída pela atual Constituição à União para conceder isenção de impostos estaduais e municipais e a vedação de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades. Por outro lado, limita-se desnecessariamente a autonomia estadual através de disposição que atribui a Resolução do Senado a fixação de alíquotas máximas para o ITCMD.

Cinco impostos de competência da União foram eliminados, sendo suas bases incorporadas à do ICM para formar o campo de incidência do novo imposto estadual, o ICMTC. Os Estados passam a contar com fontes de recursos que podem ser progressivas, o ITCMD e o adicional do imposto de renda, e com a possibilidade de instituir empréstimos compulsórios. Na competência municipal, incluiu-se o IVVC e o imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis, enquanto a União ficou com seis impostos. A despeito de críticas já apresentadas - à omissão do imposto sobre o patrimônio e à coexistência do ICMTC e do ISS - é certo que a distribuição de competências é mais equilibrada que a atual.

As transferências de recursos foram ampliadas. Os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM) foram aumentados e o montante transferido pelos Estados para os Municípios cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de vinte para vinte e cinco por cento. Criou-se também uma partilha do IPI, cabendo aos Estados dez por cento da arrecadação do imposto, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados. Deste montante,

vinte e cinco por cento serão entregues pelos Estados a seus respectivos Municípios.

A ampliação do volume de recursos transferidos da União para os Estados foi exagerada. O excesso foi resultado de um processo político em que uma situação de conflito - repartir o bolo de recursos disponíveis para os Estados - foi resolvida retirando-se recursos adicionais da União para aumentar o bolo estadual.

O processo teve início na Subcomissão de Tributos; Participação e Distribuição das Receitas e teve como agentes conflitantes dois grupos de Estados que, por simplificação, serão aqui denominados de "Norte-Nordeste" e "Sul-Sudeste". O Sul-Sudeste apoiava a sugestão contida na proposta do IPEA de substituir o IPI pelo IFBV, o que restringiria a disputa pela mesma base tributária entre a União e os Estados a três grupos de produtos e permitiria aos últimos o uso mais intenso da base para obtenção de receitas próprias. O Norte-Nordeste preferia a manutenção do IPI, o que, por um lado, reduz o potencial de receitas próprias mas, por outro, aumenta os recursos disponíveis para distribuição através do FPE, cujo critério beneficia mais aos Estados menos desenvolvidos. Como "compensação" ao Sul-Sudeste, foi proposta a partilha do IPI, sendo cinco por cento de sua arrecadação destinada ao Estado onde ela ocorreu.

Propunha-se também a elevação dos percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e FPM, de quatorze para dezoito e meio por cento e de dezessete para vinte e dois e meio por cento, respectivamente. O Fundo Especial era eliminado, mas criava-se obrigatoriedade de aplicação pela União, através de bancos de fomento, de dois por cento da arrecadação daqueles impostos nas regiões Norte e Nordeste. Para aumentar o poder redistributivo do FPE, tendo em vista o objetivo de reduzir disparidades regionais, propunha-se incluir na Constituição disposição que garantisse que seu critério de repartição, a ser definido em lei complementar, fosse tal que excluísse da distribuição os Estados cuja renda "per capita" fosse superior à nacional.

Estas propostas significavam uma perda substancial de recursos disponíveis para a União que se adicionava a outras, devidas às demais alterações no sistema tributário. No total, a redução nos recursos disponíveis para a União era da ordem de treze por cento. Além disto, a partilha do IPI contrariava um dos princípios subjacentes à proposta: os Estados seriam autônomos para estabelecer as alíquotas do seu principal imposto e, portanto, para fixar os montantes de suas respectivas receitas próprias; as transferências teriam um papel equalizador, sendo destinadas às unidades cujas bases tributárias fossem pequenas e que, portanto, a despeito da autonomia, não seriam capazes de obter receitas próprias em montante adequado. A partilha do IPI beneficiava aos Estados mais industrializados, ou seja, aqueles cujas bases tributárias eram as maiores.

As propostas aqui consideradas foram incorporadas ao Anteprojeto da Subcomissão de Tributos. A exclusão de Estados com renda "per capita" superior à nacional da distribuição do FPE provocou forte reação dos governos de algumas das unidades excluídas. Alegavam que a exclusão os agredia e era anti-federalista. Além disto, alguns governos estaduais pressionavam para que a União, através de transferências, compensasse a perda de receita devida à imunidade concedida, em relação ao ICM, para as exportações de produtos industrializados.

A exclusão do FPE nada tem de anti-federalista. Trata-se de concentrar recursos escassos no atendimento de Estados mais carentes com o intuito de reduzir disparidades na prestação de serviços públicos à população. É, portanto, medida de caráter profundamente federalista. Quanto à compensação das perdas devido à imunidade, é uma antiga e indevida reivindicação dos Estados. A não incidência sobre as exportações não é um subsídio; é característica do imposto necessária para evitar que a tributação seja causa de um viés anti-exportação. Não é, portanto, uma medida imposta pela União para promover exportações. Além disto, nada garante que, se as exportações fossem tributadas, a receita estadual cresceria; poderia até mesmo diminuir. Em resumo, não há motivo para que exista uma compensação.

O fato é que as pressões exercidas por alguns governos estaduais - poucos, mas política e economicamente fortes - reabriram o debate, já no âmbito da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. O Norte-Nordeste condicionou qualquer modificação no Anteprojeto a que não perdesse os recursos já conquistados. As autoridades federais, não importa se por inércia ou para não ferir a soberania da Assembléia Constituinte, se omitiram. Nestas circunstâncias, o conflito foi resolvido aumentando-se o percentual da arrecadação do IR e do IPI destinado ao FPE para vinte e um e meio por cento e omitindo a disposição que excluía os Estados mais ricos; e aumentando-se o percentual do IPI destinado aos Estados para 10% e distribuindo este montante em proporção às exportações de produtos industrializados. A perda de recursos disponíveis da União é estimada em mais de dezessete por cento.

Já na Comissão de Sistematização, os dois por cento do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados a aplicações nas Regiões Norte e Nordeste transformaram-se em três por cento, com a região Centro-Oeste também participando desta distribuição. Considerada a redação do atual Projeto, trata-se de uma vinculação de recursos às instituições financeiras de caráter regional e não de uma transferência para Estados e Municípios. Assim sendo, não é aqui considerada como uma redução dos recursos disponíveis para a União.

Perda deste quilate, ainda que, como se verifica na próxima seção, ocorra em etapas, requer ajustamentos. O mais óbvio - e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação - é a descentralização de encargos. Mas, como se observou na Seção II, as áreas de atuação governamental onde há maior volume de atividades descentralizáveis estão contempladas no Projeto de Constituição com garantia de disponibilidade de recursos a nível federal.

Note-se também que o processo de descentralização de encargos não é instantâneo, sendo necessário assegurar que ele seja levado a bom termo. O Anteprojeto da Comissão do Sistema Tribu

tário, Orçamento e Finanças continha disposição transitória que criava um fundo para garantir recursos adicionais aos Estados e Municípios durante o período de transição. O Fundo seria alimentado pela arrecadação do FINSOCIAL bem como por outros recursos que a União determinasse. Mediante acordo, Estados e Municípios receberiam, por tempo determinado, recursos do fundo, concomitante à assunção de encargos. Estimava-se que o processo se completasse em cerca de cinco anos, ao longo dos quais o FINSOCIAL se reduziria gradativamente até a extinção, dando margem a que Estados e Municípios aumentassem suas receitas próprias sem que a carga tributária global fosse alterada. A proposta do IPEA ía além. Dado que o FINSOCIAL é um imposto cumulativo, sugeria-se sua substituição por um adicional do imposto estadual sobre o valor adicionado. À medida que o adicional fosse decrescendo, os Estados poderiam elevar as alíquotas do seu imposto. À assunção de encargos corresponderiam automaticamente a redução das transferências e o aumento da receita própria.

A despeito de decisões já existentes de tribunais, entendeu a Comissão de Sistematização que o FINSOCIAL não é um imposto mas uma contribuição social. Coerente com esta interpretação, eliminou o Fundo de Descentralização, ficando o FINSOCIAL incluído no orçamento da Seguridade Social. Dificultou-se, assim, ainda mais, a ocorrência de um processo de descentralização.

6. Alterações nos Recursos Disponíveis e os Problemas de Transição

A proposta contida no Projeto de Constituição significa mudanças que requererão ajustamentos nos três níveis de governo.

Os Municípios terão que criar legislação para o IVVC e para o imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis e, provavelmente, alterar as relativas ao IPTU e ao ISS. Os Estados terão que, além de promulgar novas Constituições, revisar a legislação do ICM e criar a relativa ao ITCMD. Terão ainda que reformular suas administrações fiscais e reforçá-las, tendo aí uma

boa oportunidade para racionalizá-las, aumentando a eficiência. É boa hora também para a ampliação da cooperação administrativa e técnica entre Estados, entre estes e os Municípios e de todos com a União. Esta, por sua vez, deixa de cobrar cinco dos seus atuais impostos, o que libera recursos para reforçar a administração dos restantes. Em princípio, não lhe são requeridas mudanças. Espera-se, no entanto, que haja uma reformulação do imposto de renda no sentido de torná-lo mais justo e produtivo e que o imposto territorial rural seja melhor aproveitado como instrumento de política e para a geração de receita.

O Projeto dispõe que o novo sistema tributário entre em vigor em 1º de janeiro de 1989, prevendo, portanto, um prazo apropriado para as adaptações necessárias, se a Constituição for promulgada ainda em 1987 ou no início de 1988. Algumas disposições, no entanto, entram em vigor a partir da promulgação da Constituição. Quanto a este aspecto, julga-se precipitada a elevação dos percentuais relativos ao FPE e ao FPM desde a promulgação da Constituição, antes mesmo que lei complementar defina os novos critérios de repartição. É notório que os critérios atuais, em especial o do FPM, são deficientes. Com o aumento dos recursos distribuídos, antes de ocorridas as alterações, certos grupos de Municípios receberão transferências vultosas que, evidentemente, lutarão para preservar, dificultando, do ponto de vista político, a correção do critério de repartição. Também precipitada é a vigência do IVVC e do ITCMD a partir da promulgação da Constituição, posto que ainda estarão em vigor o ITBI e o IULC.

Três outros artigos das Disposições Transitórias, que dizem respeito a tributação, merecem comentários. O primeiro é o artigo 39 que dispõe sobre a promulgação de Lei Agrícola que disporá, entre outras coisas, sobre a tributação. Os efeitos da tributação da agricultura não se limitam ao setor, tendo impacto sobre a alocação de recursos de toda a economia. Por isso, é inapropriado definir o tratamento tributário do setor em lei a ele específica.

Duas outras disposições tratam de incentivos fiscais. A primeira (artigo 52) propõe a reavaliação de todos os incentivos de natureza setorial. Praticamente todas as avaliações técnicas, isentas de sentimento regionalistas, têm mostrado a inadequação dos incentivos regionais vigentes. Estranha-se que o texto atribua ao Poder legislativo a responsabilidade de reavaliar apenas os incentivos setoriais.

Muito mais estranho, porém, é o artigo 48, que se refere à Zona Franca de Manaus, instrumento de política industrial e regional que tem sido tão ou mais criticado que os demais estímulos. O artigo 48 não só dá caráter permanente à Zona Franca de Manaus como impede a revisão dos incentivos fiscais a ela atribuídos e a redução de suas quotas de importação. É regra primeira da concessão de incentivos fiscais que estes tenham caráter temporário, pois só se justificam como instrumentos para a compensação de distorções que impedem o desenvolvimento de uma atividade (ou região) mas que se espera desapareçam por força do próprio processo de desenvolvimento. Embora contido no Título "Disposições Transitórias", o artigo 48 é uma disposição permanente, absurda do ponto de vista técnico e maléfica para o País como um todo e para o próprio desenvolvimento do Estado do Amazonas. Não pode figurar em um Projeto de Constituição que se pretende seja a base da reorganização do País.

Quanto aos recursos disponíveis para os diversos governos, resultados de simulações realizadas, a partir de dados referentes ao exercício de 1985, apresentados na Tabela I, mostram que haverá ganhos em relação à situação vigente para todos os Estados, exceto o Amazonas, que apresenta perda menor que 1%. Com respeito aos Municípios, é provável que todos tenham suas receitas majoradas dado que o elenco de impostos de sua competência foi ampliado e cresceu o volume de recursos transferidos de outras esferas de governo. Pode vir a ocorrer, embora a probabilidade seja baixa, redução de receita em algum Município que hoje dependa fortemente de transferências de impostos únicos, que se-

rão extintos. A pequena amostra contida na Tabela II evidencia ganhos substanciais de receita em todos os Municípios selecionados. Para os conjuntos de Estados e de Municípios do País, os ganhos de recursos são estimados em 13,6% e 31,2% respectivamente.

A Tabela III compara a distribuição dos recursos disponíveis na situação vigente com a que ocorreria com o Projeto. Fica evidente que o peso da transição recai sobre a União. Sua menor participação no bolo tributário, mostrada na Tabela III, significa uma perda estimada de 17,3% dos recursos atualmente disponíveis. É verdade que o ajuste não ocorrerá em um exercício mas ao longo do período 1988 a 1993. Porém, como mostra a Tabela IV, concentrar-se-á nos dois primeiros anos do período, em particular em 1989, quando entrará em vigor o novo sistema tributário.

A perda estimada de 17,3% corresponde a recursos que passarão da órbita federal para as estadual e municipal. A redução que sofrerá a receita de tributos e contribuições do orçamento fiscal será maior posto que as cotas de previdência e o FINSOCIAL migrarão para o orçamento da Seguridade Social, exclusivo da previdência e assistência social e da área de saúde. Considerado este fato, os recursos disponíveis destas rubricas sofrerão redução de 29,3%. Além disto, 3% do IR e do IPI serão destinados a aplicações em programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e a contribuição do salário-educação bem como dezoito por cento, no mínimo, da receita de impostos (líquido de transferências para Estados e Municípios) estão vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino. Supondo que nenhum recursos orçamentário adicional seja destinado à educação, saúde, assistência e previdência social, apenas 55,3% da receita de tributos e contribuições atual estará disponível para financiar todas as demais atividades e encargos do governo federal.

Tabela I

VARIAÇÃO ESTIMADA DOS RECURSOS DISPONÍVEIS
PARA AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Unidades da Federação		Variação Percentual
Norte		15,0
	AC	28,0
	AM	-0,9
	PA	20,0
	RO	22,5
Nordeste		18,4
	MA	24,4
	PI	18,7
	CE	23,0
	RN	19,3
	PB	21,8
	PE	16,7
	AL	17,0
	SE	23,6
	BA	14,2
Centro Oeste		10,7
	MT	8,8
	MS	6,3
	GO	9,0
	DF	18,0
Sudeste		12,3
	MG	7,0
	ES	9,6
	RJ	24,0
	SP	10,7
Sul		11,0
	PR	12,6
	SC	8,4
	RS	11,2
BRASIL		13,6

Tabela II

VARIAÇÃO ESTIMADA DOS RECURSOS DISPONÍVEIS
PARA UMA AMOSTRA DE MUNICÍPIOS

Municípios Selecionados	Variação Percentual
Sedes Administrativas	
Salvador/BA	33,3
Belo Horizonte/MG	30,4
Natal/RN	32,3
Industriais	
São Paulo/SP	26,0
Camaçari/BA	36,8
Caxias do Sul/RS	40,0
Campinas/SP	29,7
Terciários	
Rio de Janeiro/RJ	25,4
Santos/SP	21,3
Campo Grande/MT	28,4
Campina Grande/PB	34,2
Residenciais	
Osasco/SP	28,1
Olinda/PE	30,7
São Gonçalo/RJ	40,8
Vila Velha/ES	35,0
Porte Médio	
Ananindeua/PA	49,7
S. J. Ribamar/MA	34,0
Esteio/RS	45,1
Lagoa Santa/MG	33,1
Pequeno Porte	
Salesópolis/SP	32,4
Rio Acima/MG	32,9
Coqueiro Seco/AL	33,0
Aragoiânia/GO	34,4
BRASIL	31,2

INPES, 122/87

Tabela III

PARTICIPAÇÃO NOS RECURSOS DISPONÍVEIS - COMPARAÇÃO ENTRE A SITUAÇÃO VIGENTE E A PROPOSTA NO PROJETO CONSTITUCIONAL

Em %

Nível de Governo	Situação Vigente (1985)	Situação Proposta (1993)
União	44,6	35,8
Estados	37,2	41,1
Municípios	18,2	23,1
BRASIL	100,0	100,0

Tabela IV

VARIAÇÃO ESTIMADA DOS RECURSOS DISPONÍVEIS PARA A UNIÃO EM RELAÇÃO À SITUAÇÃO VIGENTE

PERÍODO	VARIAÇÃO PERCENTUAL
1988	6,1
1989	7,2
1990	0,9
1991	0,9
1992	0,9
1993	1,3
1988/1993	17,3

7. Conclusões e Sugestões

O Capítulo do Sistema Tributário contido na versão mais recente do Projeto de Constituição (Segundo Substitutivo do Relator da Comissão de Sistematização, de setembro de 1987) é resultado de um processo que teve quatro etapas. Da primeira, no âmbito da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, resultou uma versão que, a despeito das imperfeições e deficiências, apresentava inúmeras propostas de mudança no Sistema Tributário que eram incontestáveis avanços em relação às normas vigentes. Embora sejam muitas as críticas que se possa fazer ao projeto da Subcomissão, ele foi um bom ponto de partida para a reformulação do sistema tributário.

Na segunda etapa, coube a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças introduzir alterações no projeto. Sua estrutura básica foi mantida, alguns de seus aspectos aprimorados e algumas inovações introduzidas. Resultou um projeto fiel aos objetivos a que se propunha, embora o de fortalecimento da autonomia de Estados e Municípios pudesse ter sido melhor atendido. Foi nesta fase, porém, que a proposta adquiriu uma de suas mais importantes deficiências: em virtude do demasiado aumento das transferências para Estados e Municípios, impunha-se uma exagerada perda de recursos à União. Outras deficiências apontadas ao longo desta avaliação, já presentes no projeto da Subcomissão, não foram corrigidas: a manutenção das contribuições à margem do sistema tributário, a situação de conflito devida a coexistência do IPI e do ICM, este com alíquota máxima de livre arbítrio dos Estados, a omissão do imposto sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas e outras de menor importância.

A terceira etapa consistiu na montagem do primeiro Projeto de Constituição. Nesta fase, a proposta tributária sofreu poucas alterações. Uma delas foi importante: as disposições que tratavam do financiamento do processo da descentralização de encargos foram eliminadas. Verificou-se ainda que a proposta relativa a Seguridade Social permitia a criação de um sistema de contri

buições compulsórias tão ou mais amplo que o próprio sistema tributário e sujeito a menos restrições que este. A disponibilidade de recursos abundantes e exclusivos na área de Seguridade Social, na esfera federal, e a vinculação de recursos para a educação praticamente garantem que não ocorrerá a descentralização nessas áres de atuação do governo, que concentram atividades descentralizáveis; no máximo, haverá a execução descentralizada, financiada por transferências negociadas, fonte óbvia de poder político para os detentores dos recursos.

Na quarta etapa, após passar pelo Plenário e retornar à Comissão de Sistematização, o Projeto foi reformulado com base nas emendas propostas. Algumas mudanças melhoraram suas características. A instituição de contribuições sociais foi restringida e o grau de autonomia fiscal de Estados e Municípios algo ampliado. Mas o Projeto é inferior ao anterior quanto ao atingimento do objetivo de maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; separa a tributação de serviços da de mercadorias, anulando um dos mais importantes avanços das versões anteriores; e contém a absurda disposição sobre a Zona Franca de Manaus. Enfim, em relação às versões anteriores, o Projeto melhorou em alguns pontos e piorou em outros. Em balanço, avalia-se que as perdas superaram os ganhos.

Esta avaliação buscou ressaltar aspectos em que há aperfeiçoamentos a serem introduzidos; por isso enfatizou-se os pontos insatisfatórios da proposta mais que seus méritos. Ainda é possível aprimorar o projeto do sistema tributário tanto na Comissão de Sistematização como no Plenário. O Quadro I apresenta um sumário das sugestões para aperfeiçoamento do Projeto de Constituição que se derivam da presente avaliação. Três delas merecem atenção especial por dizerem respeito, em conjunto, às duas deficiências mais importantes da proposta: a inviabilização da descentralização de encargos e a exagerada e abrupta perda de recursos imposta à União. Tais deficiências, conjugadas, podem resultar em grave crise nas finanças da União a partir de 1989. Só é possível imaginar equilíbrio orçamentário, com uma perda de recursos da ordem de

dezessete por cento, se houver garantia de substancial descentralização de encargos para Estados e Municípios.

A primeira sugestão é reduzir o percentual do produto da arrecadação do IR e do IPI destinado ao FPE para dezoito e meio por cento, repartindo os recursos somente entre as unidades da Federação cuja renda "per capita" é inferior à nacional. Esta era a proposta do Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Ela garante que os Estados participantes obtenham volume de recursos aproximadamente igual ao que receberiam com a proposta atual. Quanto aos demais Estados, convém lembrar que serão autônomos para definirem as alíquotas de seus respectivos impostos e que possuem as maiores bases tributárias potenciais "per capita", maiores mesmo que a da União. A segunda é eliminar a entrega de dez por cento da arrecadação do IPI aos Estados e Distrito Federal. Outra vez, os principais beneficiários são unidades com maior capacidade de obter receitas próprias. Ademais, é provável que a partilha do IPI não signifique receita adicional para os Estados pois a União tenderia a aumentar as alíquotas do imposto, o que possivelmente impediria que os Estados aumentassem as do ICMTC. Ao aumento de recursos transferidos corresponderia uma redução de receita própria. A terceira é a reintrodução no Projeto de disposições do Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças que previam um plano de descentralização, criavam um fundo para financiá-lo e a ele destinavam os recursos do FINSOCIAL. Sugere-se, ainda, para melhorar as características deste tributo e manter coerência com a disposição que determina a não cumulatividade de impostos do campo residual, que o FINSOCIAL seja cobrado, a partir de 1989, na forma de um adicional do ICMTC, igual, naquele exercício, a dez por cento do imposto devido ao Estado. A partir de 1990, o adicional seria reduzido a razão de dois pontos percentuais por ano até sua extinção ao final de 1993.

Estas alterações possibilitariam a efetiva descentralização de encargos e reduziriam substancialmente as perdas da União em 1988 e 1989, como mostra a Tabela V. Observe-se que à perda da receita do FINSOCIAL corresponderia uma redução de encargos

da União, em valor superior ao da receita perdida, e que a gradual redução do adicional daria margem a que os Estados aumentassem as alíquotas do seu imposto de modo a arrecadarem diretamente os recursos antes recebidos como transferências.

Tabela V

VARIAÇÃO ESTIMADA NOS RECURSOS DA UNIÃO

Período	Variação Percentual
1988	3,7
1989	4,9
1990	2,6
1991	2,6
1992	2,6
1993	2,6
1994	1,7
1988/1994	20,7

Finalmente, outras sugestões que merecem destaque são as no sentido de adotar propostas contidas em versões anteriores do Projeto, uma referente ao adicional estadual do IR e a outra à fusão do ISS com o ICMTC.

Quadro I

RESUMO DAS SUGESTÕES PARA APERFEIÇOAMENTO DO PROJETO DE CONSTITUIÇÃO ELABORADO PELA COMISSÃO DE SISTEMATIZAÇÃO EM JULHO DE 1987

Sugestão	Justificação	Artigos do Projeto
1. Dar ao artigo 168, a redação de versão anterior do Projeto (artigo 262 do Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização, de julho de 1987).	Proteger o contribuinte contra o mal uso das contribuições compulsórias, tão comum no passado.	168.
2. Limitar a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais. Uma sugestão é incluir novo parágrafo no artigo 169 que afirme que contribuições não mencionadas na Constituição poderão ser criadas por lei, obedecidos critérios análogos aos estabelecidos no artigo 167. Poder-se-ia, então, eliminar o § 2º do artigo 224.	Proteger o contribuinte contra a múltipla incidência de tributos e outras contribuições compulsórias semelhantes.	169 e 224, § 2º.
3. Aplicar o princípio da anualidade aos tributos sobre o patrimônio, renda ou proventos na forma proposta na alínea b do item III do artigo 264 do Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização, de julho de 1987.	Proteger o contribuinte contra mudanças na tributação após a ocorrência dos fatos geradores.	170, item III.

Sugestão	Justificação	Artigos do Projeto
4. Prever que os demais tributos não poderão ser cobrados antes de decorridos noventa (ou cento e vinte) dias da publicação da lei que os exigiu ou aumentou.	Dar maior flexibilidade para financiamento dos gastos públicos, principalmente pelos Estados. Proteger o contribuinte contra mudanças imediatas na tributação em finais de exercícios.	170, item III.
5. Prever entre os impostos de competência da União, o incidente sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas.	Imprimir progressividade ao Sistema Tributário.	175.
6. Substituir o IPI por um imposto seletivo que incida uma única vez sobre um grupo reduzido de produtos (por exemplo, fumo, bebidas, veículos automotores e aparelhos eletrônicos).	Restringir a competição entre a União e os Estados por mesma base tributária. Simplificar a administração do imposto federal.	175, item IV e seu § 3º, item I.
7. Alterar o artigo 177, item II e os parágrafos pertinentes de forma a incorporar os serviços à base do imposto de que trata o item (conforme redação dada pelo artigo 272 do Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização, de julho de 1987). Eliminar o item IV do artigo 178 e modificar coerentemente seus parágrafos.	Criar efetivamente um imposto sobre valor adicionado de base ampla, muito mais adequado ao sistema produtivo moderno, eliminando diversas deficiências inerentes a coexistência do ICM e do ISS.	177 e 178.

Sugestão	Justificação	Artigos do Projeto
8. Dar ao § 1º do artigo 177 a redação de versões anteriores do Projeto (art. 272, § 1º, do Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização, de julho de 1987).	Permitir que o adicional do IR seja cobrado de pessoas físicas como um imposto progressivo, melhorando as características do Projeto quanto ao objetivo de maior justiça fiscal.	177, § 1º.
9. Alterar a competência do ITCMD, quanto a bens imóveis, dispondo que o imposto compete ao Estado onde se processar o inventário ou tiver domicílio o doador.	Imprimir progressividade ao imposto, evitando a diluição de sua base.	177, § 2º.
10. Suprimir a limitação à alíquota do ITCMD por Resolução do Senado.	Fortalecer a autonomia fiscal dos Estados.	177, § 3º.
11. Suprimir a faculdade do Senado de estabelecer as alíquotas de ICMS aplicáveis à operações internas realizadas com minerais.	Fortalecer a autonomia fiscal dos Estados.	177, § 5º, item II.
12. Suprimir a faculdade do Senado de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas.	Fortalecer a autonomia fiscal dos Estados.	177, § 6º.
13. Reduzir para dezoito e meio por cento o percentual do produto da arrecadação do IR e do IPI destinado ao FPE, reintroduzindo no Projeto dispositivo que previa a repartição dos recursos apenas entre as unidades com renda per capita inferior à nacional. Prever que até o final de 1988 o percentual será dezesseis por cento, crescendo a razão de meio ponto percentual por ano a partir de 1989, inclusive, até atingir o percentual estabelecido.	Aumentar o poder redistributivo do FPE. Reduzir a perda de recursos disponíveis da União, facilitando a transição.	181, item I, alínea a, e 21 das Disposições Transitórias, § 1º, item II, alíneas a e b.

Sugestão	Justificação	Artigos do Projeto
14. Dispor que os novos percentuais relativos ao FPE e ao FPM serão aplicados no segundo mês subsequente à aprovação de lei complementar que estabelecerá os novos critérios de repartição dos recursos.	Evitar que se inviabilizem alterações nos critérios atuais, que são inapropriados.	21 das Disposições Transitórias, § 1º, item II, alínea a.
15. Eliminar a entrega aos Estados e Distrito Federal de dez por cento do produto da arrecadação do IPI.	Reduzir a perda de recursos disponíveis da União, facilitando a transição. Evitar uma repartição de receitas tributárias que amplia as disparidades regionais.	181, item II.
16. Eliminar a vinculação, ao menos a referente à União, de que trata o artigo 238.	Evitar impedimentos à descentralização de encargos. Valorizar o processo orçamentário para obter melhor alocação dos recursos públicos.	188, item IV, e 238.
17. Reintroduzir no Projeto disposição que prevê um plano de descentralização de encargos, cria o Fundo de Descentralização e a ele destina os recursos do FINSOCIAL (conforme artigos 25 e 26 do Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, de junho de 1987).	Garantir que ocorra efetivamente a descentralização de encargos.	Artigo novo das Disposições Transitórias.

Sugestão	Justificação	Artigos do Projeto
18. Determinar que o FINSOCIAL seja cobrado na forma de um adicional do ICM; que em 1989 este seja de dez por cento do imposto devido ao Estado; e que a partir de 1990, inclusive, o adicional seja reduzido a razão de dois pontos percentuais por ano até sua extinção ao final do exercício de 1993.	Imprimir ao FINSOCIAL a característica de não cumulatividade. Assegurar que os Estados obtenham receitas próprias para financiar os encargos assumidos (e os Municípios recursos via participação no ICM) sem ônus adicional para os contribuintes.	Artigo novo das Disposições Transitórias.
19. Eliminar disposição que estabelece que o ITCMD e o IVVC entrarão em vigor a partir da promulgação da Constituição.	Evitar que o ITCMD e o IVVC estejam em vigor simultaneamente ao ITBI e ao IULC, respectivamente.	21 das Disposições Transitórias, § 19, item I.
20. Eliminar o item IV do artigo 39, das Disposições Transitórias, que trata da Lei Agrícola.	A tributação do setor agrícola deve ser definida em conjunto com a dos demais setores - e não em lei específica àquele setor - pois afeta a alocação de recursos de toda a economia.	39 das Disposições Transitórias, item IV.
21. Eliminar o artigo 48 das Disposições Transitórias, que trata da Zona Franca de Manaus.	A disposição impõe uma camisa de força prejudicial ao País e, em especial, ao desenvolvimento do Estado do Amazonas.	48 das Disposições Transitórias.
22. Eliminar a expressão "de natureza setorial" no artigo 52 das Disposições Transitórias.	Os incentivos regionais, tanto quanto os setoriais apresentam sérias deficiências, com conseqüentes desperdícios de recursos. Ambos devem ser reavaliados.	52 das Disposições Transitórias.