

SISTEMA TRIBUTÁRIO: a equidade e as perspectivas de crescimento e descentralização

Ives Gandra da Silva Martins

Introdução

 sistema tributário plasmado na Constituição pode ser dividido em duas grandes vertentes. Aquela dos princípios gerais e das limitações constitucionais ao poder de tributar e aquela dos impostos das entidades federativas.

Há uma seção no sistema tributário dedicada à partilha dos tributos entre União, D.F., estados e municípios, que, todavia, não é matéria própria de direito tributário, mas de direito financeiro, na medida em que o pagador dos tributos não é parte nessa divisão.

O Título VI da Constituição Federal oferta ainda uma seção às Finanças Públicas e outra aos Orçamentos, aquela traçando princípios que lhe são pertinentes e conformando o papel do Banco Central (arts. 163 e 164) e esta cuidando dos três

 *texto analisa o sistema tributário nacional, identifica seus principais problemas, situa as propostas e discussões que vêm sendo apresentadas nos últimos anos e sugere uma proposta de reforma para conformação de um novo sistema tributário para o país. Paralelamente, aprofunda as discussões sobre a questão da Federação e das formas de compensar os efeitos de mudanças nas suas esferas de competência.*

orçamentos (fiscal, seguridade e estatais), com os princípios, limitações e rigidez que lhe são próprios (arts. 165 a 169).

No campo do direito tributário, a primeira vertente é boa. Consagrou a divisão quinquupartida dos tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais (artigos 145, 148 e 149); formulou uma teoria sobre a capacidade econômica - melhor teria sido falar em capacidade contributiva - proibindo o confisco (art. 145 § 1º);

consolidou o papel da lei complementar, como elemento estabilizador do sistema (art. 146), fortalecendo sua tríplice função (veicular normas gerais, explicitar as limitações constitucionais ao poder de tributar e dirimir conflitos entre os entes tributantes); e alargou o elenco de princípios protetores do contribuinte, como o da irretroatividade para qualquer espécie de fato gerador ocorrido (arts. 150 a 152).

Tal formulação constitucional é de se manter, tendo representado sensível evolução em relação ao sistema anterior, nada obstante o contumaz desrespeito, por parte dos entes federativos, aos direitos daqueles que sustentam o estado e seus detentores.

O constituinte, todavia, falhou no multiplicar a incidência de variados impostos sobre os mesmos fatos geradores. Em face da autonomia impositiva outorgada à União, estados, D.F. e municípios, os mesmos fatos geradores passaram a ser incididos pelas diversas esferas da Federação, nada obstante ser único o pagador de tributos. Assim é que para quatro fatos geradores clássicos (renda, patrimônio, circulação de bens e serviços e comércio exterior) criou quinze impostos, manteve contribuições sociais

com perfil idêntico aos dos impostos e abriu campo para o exercício da competência residual da União (art. 154 inc. I) quanto à criação de novos impostos, o mesmo fazendo para a Seguridade (art. 195, § 4º).

Em outras palavras, o país passou a conviver com sete impostos circulatorios, dois impostos de comércio exterior, dois impostos de renda e quatro impostos patrimoniais, além das contribuições incidentes sobre a renda, circulação e patrimônio das pessoas.

São circulatorios, os impostos sobre produtos industrializados, transmissão mobiliária não onerosa, operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços, sobre vendas a varejo de combustíveis, serviços de qualquer natureza e transmissão imobiliária onerosa, além do incidente sobre operações financeiras, securitárias e sobre o mercado de capitais (arts. 153, incs. IV, V, 154 I e II e 156 II, III e IV). São de comércio exterior os impostos de importação e exportação (art. 153, incs. I e II). São de renda o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e o adicional dos estados (art. 153, inc. III e 155, inc. III) e, por fim, patrimoniais os impostos sobre a propriedade territorial

rural, grandes fortunas, propriedade de veículos e predial e territorial urbanas (arts. 153, incs. VI e VII, 155, inc. IV e 156, inc. I).

Sistema Tributário: Propostas de Alteração

A evidência, tal multiplicação de tributos teria que gerar, como gerou, uma multiplicação de disposições aplicacionais de natureza infra-constitucional, com fantástica proliferação de exigências e obrigações, levando o custo da administração tributária para os contribuintes a limites elevadíssimos, dificultando a fiscalização por parte dos entes tributantes e facilitando, de um lado, a sonegação e a corrupção e, de outro lado, as demandas judiciais, em face de a difícil produção normativa ordinária vir, no mais das vezes, eivada de inconstitucionalidades.

Por força desta realidade, é que propugnei, desde o início, uma sensível redução do número de impostos, proposta esta que surgiu na mesma época em que, sensível a tão complicado sistema, Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque apresentou a sua, isto é, no início de 1990.

Naquele ano, o primeiro do governo Collor, de rigor, as duas propostas que foram discutidas

nos meios acadêmicos eram a de Marcos Cintra e a minha, a dele de um imposto único e a minha dos quatro fatos geradores clássicos.

De seus primeiros artigos, Marcos Cintra evoluiu para manter os impostos regulatórios, isto é, aqueles incidentes sobre o comércio exterior e a propriedade imobiliária, após alertado por crítica minha, de resto, publicada em seu livro sobre o imposto único, com o que a diferença de sua proposta em relação à minha passou a residir no fato de ele substituir o imposto sobre a renda e os impostos circulatorios pelo imposto único e eu ter apenas sugerido um imposto sobre a renda e um outro circulatorio.

Assim, na proposta de Marcos Cintra os impostos seriam três (transações financeiras, propriedade imobiliária e comércio exterior) e na minha quatro (renda, circulatorio de bens e serviços, propriedade imobiliária e comércio exterior).

Dois deputados federais interessaram-se pelas nossas propostas. O deputado Flávio Rocha, do Rio Grande do Norte, pela proposta do Marcos Cintra e o deputado Luiz Carlos Hauly, do Paraná, pela minha. Posteriormente, Luiz Roberto Ponte, do Rio Grande do Sul, sugeriu a eliminação do

imposto sobre a renda e substituição por um imposto sobre consumos especiais, mas passando todos os impostos para a Federação e mantendo as demais espécies tributárias nos limites de minha proposta, ou seja, as taxas só para serviços públicos, a contribuição de melhoria limitada ao custo da obra e os empréstimos compulsórios para casos de guerra externa e calamidade pública.

Os deputados Victor Faccioni e Rigotto também apresentaram propostas na linha da simplificação do sistema com fatos geradores clássicos e não na linha daquela do Marcos Cintra.

Por fim, tanto o deputado Luiz Roberto Ponte quanto eu tiramos da proposta de Marcos Cintra a idéia do imposto sobre movimentação bancária e o colocamos como contribuição previdenciária única, substituindo o elenco parafernático de contribuições sociais, hoje existentes no país.

A Comissão do Governo retirou da minha proposta a compactação dos impostos de renda, circulatório, propriedade imobiliária e comércio exterior, e da de Marcos Cintra o imposto sobre circulação de recursos bancários, acrescentando um imposto sobre

ativos financeiros e um imposto seletivo, de um lado, simplificando o sistema, e complicando, de outro, pela criação de novos tributos.

Paralelamente, no ano de 1993, os Secretários de Finanças Municipais, na mesma linha, apresentaram proposta, em que também optaram pela adoção dos fatos geradores clássicos unificados.

A minha proposta foi articulada da forma seguinte:

JUSTIFICATIVA

O anteprojeto objetiva simplificar a estrutura tributária constitucional.

Para não alterar a numeração, mantive a seqüência de artigos do texto atual (145 a 162), embora não tenha feito a adaptação do artigo 195 e de outros relacionados com o sistema. Farei as adaptações, no futuro, se a proposta tiver aceitação.

De rigor, mantenho as cinco espécies tributárias, reduzo os impostos para quatro, além de manter a competência residual limitada aos impostos extraordinários. As contribuições especiais são reduzidas a uma contribuição social incidente

sobre as transações financeiras no limite de 0,4% sobre o valor da transação. As taxas são cobradas apenas para serviços públicos e não mais para exercício do poder de polícia. Procurei separar sua conformação daquela própria do preço público. Por fim, os empréstimos compulsórios serão instituídos apenas nos casos de guerra e calamidade pública.

No capítulo da partição de receitas tributárias, tornei todas as unidades federativas participantes do contraído elenco de tributos.

Serve esta primeira minuta como um esboço para o início das discussões e fica, de certa forma, vinculada - o espectro um pouco mais alargado - à proposta que fiz na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, lembrando que a função do IOF é substituída pela maior elasticidade que outorgo, na proposta, ao imposto de renda na fonte para o sistema financeiro.

Desta forma, incorporo o projeto do professor Marcos Cintra e do deputado Flávio Rocha, com a vantagem de:

- 1) universalizar a base de cálculo, nos termos do *caput*

do artigo 195 da Constituição Federal, que diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade; 2) desestimular *engenharia tributária* em face da redução do nível da alíquota; e 3) viabilizar a seguridade social por um sistema simples e vinculado.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL

Título VI

DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

Capítulo I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção I

Dos princípios gerais

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir, os seguintes tributos:

I. impostos;

II. taxa pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte, sempre que o contribuinte não tenha alternativa válida para deles prescindir, limitada ao custo da prestação;

III. contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, que impliquem valorização do imóvel e no limite de seu custo.

Art. 146 - Os impostos

serão graduados segundo a capacidade contributiva dos cidadãos, residentes e outros que a lei determinar, respeitados os direitos e garantias individuais e proibido o confisco.

§ único - É vedada a utilização do mesmo fato gerador para mais de um tributo, ou
As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto.

Art. 147 - Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, assim como regular as limitações ao poder de tributar e dirimir conflitos entre os poderes tributantes.

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa.

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir uma contribuição social incidente sobre pagamentos e recebimentos bancários para atender a seguridade social, nos termos da lei complementar.

Seção II ***Das limitações*** ***do poder de tributar***

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III. cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, respeitada a determinação do artigo 165 § 2º;

IV. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens;

V. instituir impostos sobre:

a) patrimônio, rendas e circulação de bens e serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e empregadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos, assim como papel, insumos, máquinas e equipamentos destinados à sua impressão, publicidade e anúncios neles veiculados;

e) textos audiovisuais destinados à educação.

§ 1º - A vedação do inc. III, "b", não se aplica aos impostos previstos no art. 153, inciso I, respeitado o disposto no art. 165, § 2º.

§ 2º - A vedação do inc. V, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e à circulação de bens e serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso V "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e à circulação de bens e serviços, relacionados com

exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso V, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e a circulação de bens e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Art. 151 - É vedado à União:

I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão, nos impostos, de incentivos destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país;

II. tributar por imposto a renda as obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Art. 152 - É vedado aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III ***Os impostos*** ***da União***

Art. 153 - Compete à União instituir os seguintes impostos:

I. imposto sobre a importação e exportação de produtos;

II. imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto enumerado no inciso I.

§ 2º - O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, quando incidente sobre os rendimentos do mercado financeiro, poderá ser alterado sem submissão ao disposto nos arts. 150 inciso III letra "b" e 165 § 2º.

Art. 154 - A União poderá instituir, em caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV ***Do imposto dos Estados*** ***e do Distrito Federal***

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços.

§ 1º - O imposto previsto neste artigo, atenderá ao seguinte:

I. será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à produção, circulação de mercadorias ou prestação de

serviços com o montante incidente nas anteriores a favor do mesmo ou de outro Estado ou do Distrito Federal.

II. será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

III. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas máximas

aplicáveis às operações e prestações, internas, interestaduais e de exportação, assim como os limites das isenções e benefícios fiscais;

IV. Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

V. Na hipótese da alínea "a" do inc. anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

VI. Não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados;

VII. Poderá a lei complementar estabelecer hipóteses de substituição tributária por antecipação;

VIII. Cabe à lei complementar definir o regime jurídico nacional do imposto mencionado neste artigo.

Seção V

Do imposto dos Municípios

Art. 156 - Compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a

propriedade predial e territorial urbana e rural.

§ único - Cabe à lei complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas do imposto previsto neste artigo.

Seção VI

Da repartição das receitas tributárias

Art. 157 - Pertencem à União 40% do produto da arrecadação dos impostos previstos nos artigos 155 e 156.

Art. 158 - Pertencem aos Estados 35% do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 153, II e 156.

Art. 159 - Pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 153, I e II e 155.

Art. 160 - Pertence ao Distrito Federal 35% do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 153, I e II.

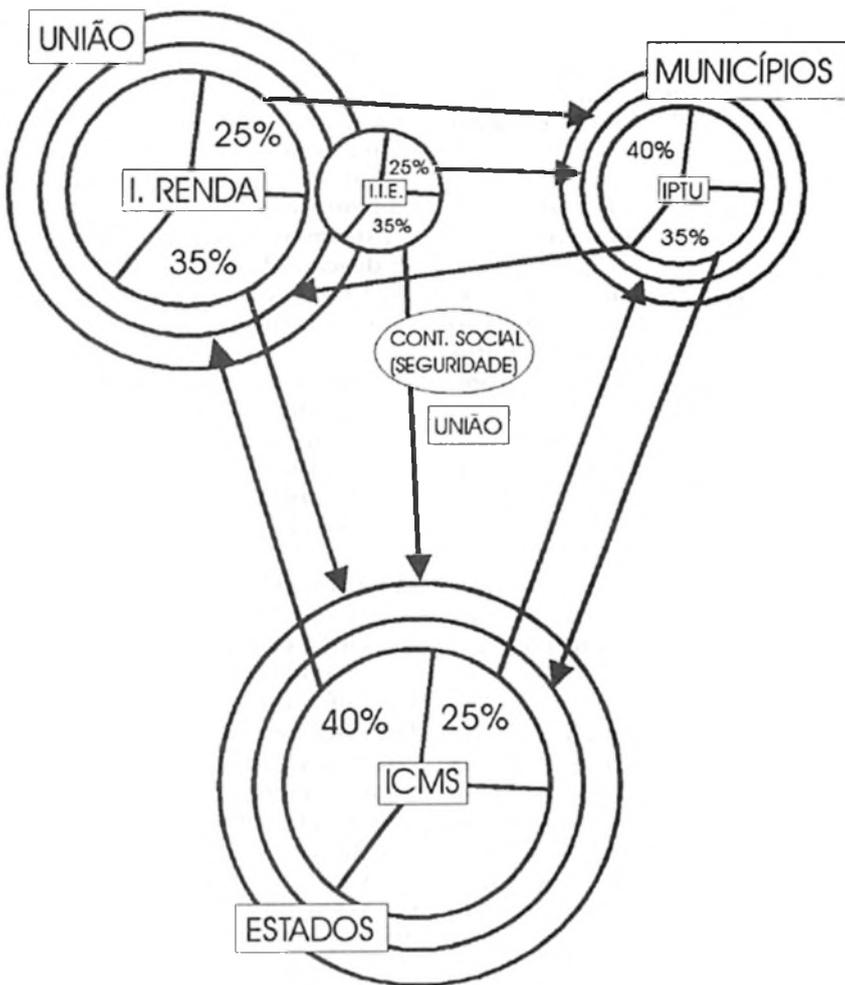
Art. 161 - Cabe à lei complementar definir os critérios para a participação recíproca mencionada nos arts. 157 a 160, devendo a unidade da Federação, em que seja recolhido imposto de competência das demais unidades, ter, no mínimo, 50% do produto da arrecadação transferida apli-

cado em seu território.

§ único - As unidades federativas poderão condicionar a entrega da participação recíproca, ao pagamento de seus créditos de qualquer natureza.

Art. 162 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão repassar a parcela correspondente às demais entidades federativas até quinze dias de sua recepção.

Repartição das Receitas Tributárias
 Segundo o Anteprojeto do professor Ives Gandra da Silva Martins



(quadro elaborado pela IOB)

**Sistema Tributário:
Quatro Pontos Essenciais**

Apresentado o histórico do sistema tributário e as propostas para alterá-lo, passo agora a rápidas considerações sobre quatro pontos essenciais para conformação de um novo sistema tributário, a saber:

- os dilemas da Federação brasileira e seu financiamento;
- os diferentes cenários para as alterações no sistema tributário de forma a compensar os efeitos de mudança nas esferas de competência;
- ampliação do auto financiamento dos Municípios: propostas;
- a questão regional: harmonização de interesses de forma a ser consistente tecnicamente e politicamente coesa.

Não haverá reforma tributária capaz de corrigir as profundas distorções de uma Federação que não cabe dentro do PIB. Com 5.200 entidades fechadas - é a única Federação do mundo que outorga ao município o *status* de ente federativo - com 5.200 Poderes Executivos, 5.200 Poderes Legislativos e 120.000 legisladores, além de 27 Poderes Judiciários, nada obstante ser, o

Poder Judiciário, nacional, a sociedade é incapaz de gerar recursos para sustentar o peso fantástico da Federação brasileira. Heilbronner e Bernstein mostram que, no Japão e nos Estados Unidos, em 1989, a participação do Estado na formação do PIB era de 29% no Japão e 35% nos Estados Unidos. No Brasil supera 50%, com o que a carga tributária sobre o setor privado, isto é, sobre a sociedade não governamental avaliada entre 21 e 25% é extremamente pesada. Maior, se descartada a participação do Estado, que no Japão e nos Estados Unidos.

Colocadas as devidas proporções e participação do Estado, que raramente paga tributos, na formação do PIB brasileiro, verificamos que a carga brasileira é altíssima.

Apenas com um Estado menor, isto é, um Estado ajustado às dimensões da sociedade é possível criar um sistema que, além de simplificado, possa permitir à Federação existir. Sempre que há crise, a sociedade ajusta-se às dimensões da crise e o Estado não, de tal forma que um Estado maior passa a exigir de uma sociedade menor sempre mais recursos, que terminam por desembocar numa inflação de custos em que a elevação da carga tributária acarreta uma elevação da inflação, da recessão e do desemprego. Até porque o Esta-

do tem se revelado um pior aplicador de recursos que a sociedade e a qualidade da aplicação dos recursos tirados da sociedade é inferior àquela *performance* apresentada pela sociedade na gestão de seus próprios recursos.

O dilema básico, portanto, reside em fazer, de uma vez por todas, o ajuste da Federação e não da sociedade, sem o que não há possibilidade de solução da crise brasileira, a curto prazo.

Tal ajuste implicaria em transferir, à União, encargos para estados e municípios, com o que sua receita se adequaria aos gastos nacionais para manter os detentores no poder (o custo político) e atender a sociedade (prestação de serviços públicos).

Nesta linha de raciocínio, deveríamos ter a coragem que os alemães tiveram em 1968, reduzindo o número de municípios e não os multiplicando, com o que seria possível reduzir o custo político também de todos os municípios para uma compactação geral. A Alemanha foi bem sucedida e seu povo optou por uma solução mais adequada.

Um número menor de municípios poderia permitir uma mais adequada procura de soluções próprias, sendo que na minha proposta 25% de toda a receita dos impostos ficaria permanen-

temente com os municípios, o que é mais do que recebem de participação, hoje.

Por outro lado, deveremos ter a coragem de voltar a pensar em transformar estados que só vivem à custa de transferência de recursos tributários de outras partes do país, em territórios, reduzindo-se o custo político da manutenção de estruturas do poder, que apenas entravam o desenvolvimento da região e do país. A solução alemã para os municípios poderia ser adotada também para os estados, com uma fantástica economia do custo político, que é aquele que não retorna - ou pouco retorna - em nível de serviços públicos, para o país.

Por fim, teríamos que valorizar, para a internacionalização tributária e dos espaços econômicos multinacionais, o § único do artigo 4º da Constituição Federal assim redigido:

“A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

À evidência, uma internacionalização do sistema tributário, vale dizer, dos impostos incidentes sobre a circulação de bens e serviços, pressuporia a criação de um Código Tributário Latino-

Americano para tais efeitos, sendo que a proposta do Prof. Marcos Cintra e do Deputado Flávio Rocha não atendem a essa internacionalização.

Solução européia poderia ser adotada, criando-se uma Corte Internacional para as disputas impositivas, uma espécie de tribunal latino-americano, com suas decisões prevalecendo sobre os tribunais locais, como ocorreu com o Tribunal de Luxemburgo sujeito à Comunidade Econômica Européia.

Tais idéias, todavia, apenas deverão ser examinadas em maior profundidade na revisão do sistema tributário em nível constitucional que o governo deverá propor em 1995 ou 96, lembrando-se que terá a nação primeiro que determinar o tipo de Federação e de Estado que deseje, conformar o tamanho que possa sustentar, para só então discutir-se qual o financiamento tributário ideal para sustentar a máquina governamental. Do tamanho do Estado dependerá o sistema tributário, razão pela qual impossível se faz uma discussão mais ampla da consequência antes de um exame mais aprofundado da causa. Conformada a nova Federação, conformar-se-á, sem dificuldades, o novo sistema tributário.

Não obstante, a entrada em vigor de Tarifa Externa Comum com a implantação do Tratado de Assunção, a partir de 01/01/1995 é um primeiro passo, que auxilia o fortalecimento do Mercosul, mas ainda insuficiente.

Resumen

EL SISTEMA TRIBUTARIO: LA EQUIDAD Y LAS PERSPECTIVAS DE CRECIMIENTO Y DESCENTRALIZACIÓN

El texto analiza el sistema tributario nacional, identifica sus principales problemas, sitúa las propuestas y discusiones que vienen siendo presentadas en los últimos años y sugiere una propuesta de reforma para conformación de un nuevo sistema tributario para el país. Paralelamente, amplía las discusiones sobre la cuestión de la Federación y las formas de compensar los efectos de los cambios en sus respectivas competencias.

Abstract

THE TAX SYSTEM: EQUALITY AND THE PERSPECTIVES OF GROWTH AND DECENTRALIZATION

The paper discusses the national tax system, identifies its main

problems, presents the proposals and discussions which are being put forward in the last years and suggests a reform proposal for the establishment of a new national tax system. At the same time, it elaborates the discussions on the issue of Federation and the ways to compensate the effects of the changes in its areas of competence.

Ives Gandra da Silva Martins é professor emérito das universidades Mackenzie e Paulista.