

Análise das propostas de reforma tributária

HARRY CONRADO SCHÜLER

SUMÁRIO

1. *Competências para instituir tributos.* 2. *Impostos disfarçados da União.* 3. *Impostos disfarçados dos Estados e do Distrito Federal.* 4. *Impostos disfarçados de Municípios.* 5. *Estimativas da sonegação de impostos no Brasil.* 6. *Principais causas da sonegação tributária no Brasil.* 7. *Proposta tributária do Governo Collor (elaborada pela Comissão Ary Oswaldo Mattos Filho).* 8. *Proposta tributária do Governo Itamar (com base na proposta da Comissão Oswaldo Mattos).* 9. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 17/91 do Deputado Flávio Rocha (imposto único).* 10. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 48/91 do Deputado Luiz Carlos Hauly (base para emendas).* 11. *Emendas n.ºs 1 e 2/92 dos Deputados Munhoz Rocha e Carlos Santana, à PEC 48/91.* 12. *Emenda n.º 3/92 do Deputado Renato Johnsson, à PEC 48/91.* 13. *Emendas n.ºs 4 e 5/92 do Deputado Fernando Diniz, à PEC 48/91.* 14. *Emenda n.º 6/92 do Deputado Luis Roberto Ponte, à PEC 48/91.* 15. *Proposta tributária do Professor Ives Gandra da Silva Martins.* 16. *2.º Substitutivo do Relator, Deputado Benito Gama, de que resultou a Emenda Constitucional n.º 3.* 17. *Conclusões.*

1. *Competências para instituir tributos*

Na conformidade da Constituição de 1988, os poderes para instituir tributos são cumulativos ou específicos às pessoas constitucionais a seguir explicitadas, conforme a espécie de tributo (sendo aplicáveis ao Distrito Federal as competências atribuídas aos Estados e aos Municípios):

1. *Impostos, que são imposições pecuniárias não punitivas e independentes de contraprestação direta de serviços (arts. 145-I, 153, 154, 155 e 156): União, Estados e Municípios;*

2. *Taxas, imposições pecuniárias causadas pela prestação de serviço público específico e*

Harry Conrado Schüller é Assessor Legislativo do Senado Federal.

divisível ao pagante ou pelo exercício do chamado poder de polícia da administração, no trato de assunto relacionado ao pagante (CF/88, art. 145-II, que exageradamente admite também a cobrança por serviço disponível, impedindo alternativa para o tributado): União, Estados e Municípios;

3. Contribuição de melhoria, imposição pecuniária decorrente de obra pública (art. 145-III): União, Estados e Municípios (devendo a obra ter valorizado imóvel da pessoa tributada, motivo pelo qual, logicamente, a contribuição não pode superar o benefício adicionado pela obra. Quanto ao limite cumulativo da parcela proporcional do custo da obra pública, que estava explicitado na legislação, esse passou a ser juridicamente duvidoso em consequência da omissão da Constituição de 1988.

4. Contribuições parafiscais, para encargos públicos descentralizados, muitas distorcendo impostos vinculados (arts. 149 e 195), literalmente qualificadas de:

4.1. Contribuições Sociais (predominantemente para a previdência ou seguridade social aos empregados): só a União;

4.2. Contribuições de Previdência e Assistência aos servidores públicos respectivos: União, Estados e Municípios;

4.3. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (sem conceito seguro, na maioria com as características de imposto, havendo até contribuição em proveito de entidades privadas, como as para o SENAI/SESI, SENAC/SESC): só a União;

4.4. Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais (na verdade no interesse de autarquias de fiscalização profissional e sindicatos de empregados): só a União;

4.5. Contribuições de Interesse de Categorias Econômicas (na realidade no interesse de sindicatos empresariais): só a União;

5. Empréstimos compulsórios (art. 148, que deixou de repetir os destinados à absorção temporária de poder aquisitivo), sendo a competência restrita à União e devendo os empréstimos ser motivados por:

5.1. guerra externa ou sua iminência;

5.2. despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública;

5.3. investimento urgente e de relevante interesse nacional (hipótese acrescida).

Dos impostos, a Constituição Federal dis-

tribui sete para a União, os mais produtivos, e ainda todos os impostos não previstos; quatro para os Estados e com várias limitações federais; e três para os Municípios, também com várias restrições federais.

A perceptível concentração do poder tributário na União resulta, por certo, da origem imperial de Estado unitário, mas foi reforçada por ditaduras republicanas durante mais de 35 anos, só entre 1930 e 1984. Essa concentração tributária tolheu a autonomia real dos Estados Federados e polarizou na União o maior vulto das fraudes e dos desperdícios.

O Código Tributário Nacional, genialmente, transpôs para a lei formal o ensinamento da doutrina de que na qualificação da natureza jurídica do tributo são irrelevantes a denominação e as demais características formais, assim como a destinação da receita (Lei n.º 5.172/66, art. 4.º). Confusamente, esse correto preceito está sendo violentado mediante contribuições para a seguridade social, para o que foi necessário autorizar na Constituição fatos geradores iguais aos de impostos (art. 195). Algumas contribuições constituem, funcionalmente, impostos vinculados. Mas não é inerente ao conceito de imposto a proibição da vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa; essa proibição está relacionada à administração financeira (art. 167-IV).

A lei não estabelece os requisitos para configuração das contribuições parafiscais, mas a Constituição Federal condiciona todas à atuação da União nas respectivas áreas (art. 149). Fazem falta principalmente os requisitos atinentes às de intervenção no domínio econômico.

As contribuições ditas "no interesse de categorias profissionais ou econômicas" referem-se às contribuições compulsórias em benefício das autarquias de fiscalização profissional, embora inexistam autarquias para categorias empresariais e sequer tenham sido consultados os integrantes das respectivas categorias se as contribuições atendem a seus interesses. O fascista imposto sindical é considerado incluso naquelas contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, apesar de não se relacionar à qualquer atividade estatal e a Constituição ter passado a proibir qualquer intromissão governamental na organização sindical (art. 8.º). Esse imposto distorcido na verdade favorece sindicatos profissionais e empresariais, em geral sem apoio das respectivas categorias.

Qualquer tributo só pode ser instituído em lei formal, de forma que são inconstitucionais os tributos estabelecidos em decretos do Poder Executivo e atos de autarquias e organismos autônomos da União, dos Estados e dos Municípios (algumas encobrendo impostos camuflados).

2. Impostos disfarçados da União (mínimo de 44)

Se forem examinados os balanços financeiros ou os orçamentos da União e de suas autarquias e outros organismos autônomos, ver-se-á que são cobradas inúmeras taxas, contribuições e outras receitas cujos fatos geradores as identificam como impostos, pois são imposições pecuniárias não punitivas, cuja exigência independe de retribuição específica pelo Estado (CTN, arts. 3.º e 16). A seguir são relacionadas algumas dezenas desses impostos camuflados, sob os títulos em que foram escriturados nos balanços contábeis dos exercícios de 1990 a 1993:

1. Classificados em *taxas*, como se fossem prestados serviços às empresas e aos profissionais fiscalizados (mínimo de 3):

1.1. Taxas de Fiscalização das Telecomunicações (havia também "sobretarifas" em contribuições econômicas);

1.2. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários (CVM);

1.3. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguros, de Capitalização e da Previdência Privada Aberta (SUSEP).

2. Classificados em *contribuições sociais* (mínimo de 16):

2.1. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (cumulativa ao IR, IPI e ICMS);

2.2. Contribuição do Salário-Educação;

2.3. Contribuição ao Programa de Ensino Fundamental;

2.4. Contribuição para o Ensino Aeroviário;

2.5. Contribuição para o Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo;

2.6. Cota de Previdência (para custeio administrativo da previdência social e cuja vigência é duvidosa em face da não-repetição no artigo 11 da Lei n.º 8.212/91, tributo que compreendia imposto adicional sobre importação, imposto sobre renda bruta da loteria esportiva federal, imposto sobre valor da venda dos bilhetes da

loteria federal, imposto sobre preço na refinaria da gasolina tipo "A" e imposto sobre movimento das apostas hípicas);

2.7. Contribuição sobre a Receita de Concursos de Prognósticos (a própria renda líquida, 100%, pertence à seguridade, conforme art. 26 da Lei n.º 8.212/91, absorvendo parte da cota de previdência);

2.8. Contribuição sobre os Prêmios de Concursos de Prognósticos (portanto imposto de renda paralelo);

2.9. Contribuição sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas (só das empresas, bitributação com o imposto de renda);

2.10. Cota-Parte da Contribuição Sindical;

2.11. Contribuição para o Fundo de Saúde;

2.12. Contribuição sobre a Arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais;

2.13. Contribuição Industrial Rural;

2.14. Contribuição sobre a Propriedade Rural (além do Imposto Territorial Rural);

2.15. Contribuição para o Programa de Integração Social (que não integrou o empregado à sociedade, mas cuja receita se presta a favorecer beneficiários de empréstimos);

2.16. Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (individualmente insignificante, mas que serve para emprestar vultosas quantias em condições privilegiadas).

3. Classificados em *contribuições econômicas* (mínimo de 13):

3.1. Contribuição para o Programa de Integração Nacional - PIN - (destaque do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, resultante da diminuição de incentivos fiscais para o Nordeste e a Amazônia);

3.2. Contribuição para o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste - PROTERRA - (parcela também destacada do IR-PJ, quando foram diminuídos os incentivos fiscais para o Nordeste e a Amazônia);

3.3. Contribuições para o Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (compreendendo o selo especial de controle de produtos sujeitos ao IPI e imposto sobre importação por lojas francas, entrepostos aduaneiros e depósitos alfandegados);

3.4. Taxa de organização e regulamentação do mercado da borracha;

3.5. Contribuição sobre Apostas em Competições Hípicas (o art. 26 da Lei n.º 8.212/91 incluiu este tributo na contribuição social sobre concursos de prognósticos);

3.6. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (que não a desenvolveu, como se bastasse dinheiro para o êxito empresarial);

3.7. Adicional sobre as Tarifas de Passagens Aéreas Domésticas (diferente do preço da passagem);

3.8. Adicional de Tarifa Portuária (não se confunde com frete);

3.9. Contribuição sobre o Consumo do Alcool e Adicional (anteriormente também incidia sobre o açúcar);

3.10. Cota-Parte da Margem de Revenda de Combustíveis (usada para artificiosa uniformização de preços);

3.11. Cota-Parte do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante;

3.12. Cotas-Partes de Compensações Financeiras da Utilização de Recursos Hídricos, da Exploração de Recursos Minerais, da Extração de Óleo Bruto, Xisto Betuminoso e Gás, e da Utilização de Recursos Hídricos do Tratado de Itaipu;

3.13. Cotas de Contribuição sobre Exportação de Café e Cacau (Balanço Financeiro de 1990), confundindo-se a contribuição com o Imposto de Exportação ou autêntico confisco.

4. Classificados em receita de serviços, mas não há individualização destes (mínimo de 2):

4.1. Tarifa de Utilização de Faróis;

4.2. Tarifas Aeroportuárias.

5. Classificados em operações de crédito (mínimo de 1):

5.1. Empréstimos Compulsórios (a CF os inclui no Sistema Tributário Nacional e a doutrina os considera impostos restituíveis).

6. Apropriados diretamente por autarquias federais (mínimo de 3, erradamente não computadas na carga tributária):

6.1. Contribuições para Autarquias de Fiscalização do Exercício Profissional (administração, advogados, biblioteconomia, contabilidade, economistas profissionais, enfermagem, engenharia-arquitetura-agronomia, estatística, farmácia, fisioterapia-terapia ocupacional, medicina, medicina-veterinária, nutricionistas, odontologia, psicologia, química; relações pú-

blicas etc.);

6.2. Adicional a Custas dos Processos Judiciais (em favor da Ordem dos Advogados do Brasil, constituindo um privilégio corporativista pago por pessoas que nenhum relacionamento possuem com a OAB);

6.3. Taxas de Registro e sua Renovação no Ibama;

6.4. Outras a pesquisar em cada autarquia.

7. Destinados diretamente a *particulares*, configurando ilegítimas imposições, inadvertidamente não computadas na carga tributária (mínimo de 5):

7.1. Contribuição sindical de empregados e empresas;

7.2. Contribuições aos sistemas SESI/SENAI, SESC/SENAC e similares;

7.3. Contribuições às entidades de assistência a microempresas (essa receita gratuita sobre gastos vultosos em propaganda, publicidade, administração etc.);

7.4. Contribuições das empresas aos empregados (PIS), com incidências mistas;

7.5. Contribuições dos entes estatais a seus servidores (PASEP), com inconstitucional imposição pela União sobre as receitas dos Estados e Municípios;

7.6. Outras a identificar.

3. *Impostos disfarçados dos estados*

Alguns Estados, ou autarquias suas, tentaram cobrar um imposto adicional sobre veículos automotores, sob o disfarçado título de "Taxa ou Encargo de Cadastramento de Veículos", tendo o Judiciário, acertadamente, podado os casos que lhe foram submetidos.

Uma pesquisa em seus balanços contábeis evidenciará outros abusos do gênero.

4. *Impostos disfarçados municipais*

Municípios também recorreram ao artifício de cobrar impostos ilegais sob denominações impróprias, como Taxa de Iluminação Pública (de utilidade geral e não divisível, beneficiando mais os transeuntes do que os proprietários ou locatários de imóveis).

5. *Estimativas da sonegação de impostos no Brasil*

Quando se cogita de reformular o sistema tributário brasileiro – apesar de não demonstrada sua relação causal com os males que se lhe imputam – não se pode ignorar o alto índice de descumprimento da legislação em vigor. A seguir são referidas algumas estimativas de sone-

gação de impostos no Brasil, por fonte de informação, colhidas em 1992:

1. Ex-Diretores de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal: 30% do PIB ou 50% dos impostos devidos;

2. Ex-Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo: 33% da incidência;

3. Ex-Secretário da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul: 40% dos impostos;

4. Ex-Secretário da Fazenda do Estado do Espírito Santo: 45% dos impostos devidos (informação ao Senador João Calmon);

5. Ex-Diretor de Arrecadação e Fiscalização do Instituto Nacional de Seguridade Social: 50% das contribuições devidas;

6. Ex-Presidente da Confederação Nacional do Comércio: 30% do PIB;

7. IBGE: 13% do PIB;

8. CPI do Congresso Nacional sobre a Evasão Fiscal: em torno de 50% do PIB;

9. Banco da Inglaterra: US\$ 34,7 bilhões em 1988, só em remessas ilegais ao exterior.

6. *Principais causas da sonegação tributária no Brasil*

Qualquer reforma tributária – para ser exitosa, justa e democrática – precisa remover substancialmente as causas do descumprimento do dever tributário e que, no Brasil, podem ser resumidas nas seguintes:

1. *Tributação pelo Poder Executivo*, quer dizer, mediante decreto-lei, medida provisória ou decreto-executivo, sem efetiva participação dos tributados na decisão, incluindo aumento de tributos (prática inovada nas ditaduras republicanas de 1930 a 1945 e de 1964 a 1984 mas repetida na Constituição de 1988!);

2. *Alíquotas (percentuais ou quotas) demasiado altas* (desestimulando o pagamento e estimulando a apropriação do valor);

3. *Excesso de impostos, taxas e contribuições* (inclusive 44 impostos disfarçados federais e inúmeros estaduais e municipais);

4. *Má aplicação de receita*, especialmente os vultosos e generalizados desvios em proveito particular, em parte comprovados por Comissões Parlamentares de Inquérito mas que só poderão ser minimizadas quando cada Poder Legislativo federal e estadual dispuser de auditoria geral subordinada diretamente a ele e que possua autonomia de trabalho, sob autoridade

de profissional investido por tempo superior ao da legislatura;

5. *Repetidas anistias e facilidades aos sonegadores*, realimentando sucessivas expectativas no mesmo sentido;

6. *Imunidade fiscalizadora a pessoas importantes*, que autoridades superiores não permitem sejam fiscalizadas (apesar da impessoalidade administrativa estabelecida no artigo 37 da Constituição);

7. *Não-aplicação das penas criminais*, com o que as próprias autoridades descumprem as leis decretadas para coibir as fraudes;

8. *Tolerância cultural com a sonegação*, pela população em geral (nos EUA os crimes tributários também são julgados por júri, composto por pagantes de impostos);

9. *Insuficiência de fiscais*;

10. *Remuneração baixa ou instável dos fiscais*;

11. *Desaparelhamento tecnológico das repartições fazendárias*;

12. *Demora na cobrança dos créditos*, na Administração e no Judiciário;

13. *Prevaricação e corrupção de administradores e fiscais*;

14. *Dificuldade de acesso a informações financeiras*;

15. *Deslealdade da administração* para com os contribuintes (retardamento na devolução de créditos, subavaliação da inflação, confiscos patrimoniais etc.).

7. *Proposta tributária do Governo Fernando Collor*

Emenda n.º 7/92, da Comissão coordenada pelo Dr. Ary Oswaldo Mattos Filho, à Proposta de Emenda à Constituição n.º 48/91.

1. *Tributos federais* (arts. 153 e 195):

1.1. *Substitui o IPI*—Imposto sobre Produtos Industrializados pelo imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos automotores, energia, tabaco, combustíveis líquidos e gasosos e seus derivados, serviços de telecomunicações e, ainda, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre ouro e outros metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas (desvirtuamento jurídico desses minerais), incidindo uma única vez sobre qualquer daquelas operações.

1.2. *Acrescenta o imposto sobre ativos*, a

serem especificados em lei, compensável no imposto de renda.

1.3. *Suprime* o IOF – Imposto sobre Crédito, Câmbio, Seguro e Valores Mobiliários.

1.4. *Institui* na seguridade social a *contribuição sobre movimentação ou transmissão de titularidade de numerário, créditos ou direitos* (sem referir estabelecimentos bancários e atingindo, pois, quaisquer pagamentos e cessões de dinheiro!). Substituiria a contribuição dos empregadores sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, assim como a contribuição dos trabalhadores. Fixa a alíquota máxima em 0,3%. Inconvenientemente, usa nos fatos geradores um fenômeno físico – a movimentação – e tributa multiplamente o mesmo dinheiro. Trata-se de um *imposto vinculado*, tanto que na proposta do Governo *Itamar Franco* é previsto como tal na competência da União.

1.5. *Mantém* na seguridade social a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos.

2. *Impostos estaduais* (art. 155):

2.1. *Troca* o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços pelo imposto sobre *valor adicionado* nas operações relativas à produção, circulação, distribuição ou consumo de bens e serviços. O ICMS já é sobre valor adicionado. Teria barateado os controles se incidisse apenas sobre o consumo. Acrescenta nas incidências a produção, a distribuição e o consumo.

2.2. *Mantém* o imposto sobre propriedade de veículos automotores.

2.3. *Suprime* o adicional ao imposto sobre renda e proventos da União e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações.

3. *Impostos municipais* (art. 156):

3.1. *Atribui* aos Municípios unicamente o imposto sobre *propriedade imobiliária*, absorvendo o vigente imposto municipal sobre propriedade predial e territorial urbana, mais o atual imposto federal sobre propriedade territorial rural. Na realidade seriam dois impostos, pois diferentes haveriam de ser as incidências sobre imóveis urbanos e rurais. A proposta intromete-se na autonomia municipal ao limitar a progressividade da incidência aos imóveis urbanos não edificadas.

3.2. *Suprime* o imposto sobre transmissão *inter vivos* e onerosa de bens imóveis, o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líqui-

dos e gasosos e o imposto sobre serviços não sujeitos ao imposto estadual.

4. *Partilha de receita de impostos* (arts. 157 a 159):

4.1. *Preserva* a apropriação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, do Imposto de Renda retido na fonte pelos mesmos e suas autarquias e fundações.

4.2. *Mantém* a destinação aos Estados e ao Distrito Federal de 20% da receita de *imposto novo* que a União instituir.

4.3. *Repete* aos Municípios a propriedade de 25% da receita do IVA que sucederia ao ICMS, bem como 50% do produto do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

4.4. Os fundos federais de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios passariam a ser formados com 23,95% da receita de todos os impostos federais, em vez de 47% do IR e do IPI, com a seguinte distribuição:

11,52% (em vez de 21,5%) aos Estados e ao DF;

10,72% (em vez de 22,5%) aos Municípios; e

1,71% (em vez de 3%) ao financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, suprimida a destinação de 50% ao semi-árido do Nordeste.

4.5. Afigura-se evidente que os percentuais não apresentam requisitos para perdurarem em tempo mínimo compatível com uma Constituição, quanto mais os critérios para o rateio!

A primeira proposta do Executivo federal abarca matéria vasta, alterando 37 artigos da Constituição e dezenas de parágrafos, sendo que grande parte caberia melhor em lei comum ou complementar e nem se refere ao ajuste fiscal da União, incluindo até representação por sindicatos e associações, julgamento de inconstitucionalidades, política urbana, saúde humana, educação, estabilização de servidores não concursados e endividamento dos Estados e Municípios.

8. *Proposta tributária do Governo Itamar Franco*

Emenda n.º 8/92 do Deputado *Roberto Freire*, Líder do Governo, à Proposta de Emenda à Constituição n.º 48/91.

A maior parte da proposta foi repetida do projeto da Comissão coordenada pelo Dr. Ary Oswaldo Mattos Filho e encampada pelo Governo Fernando Collor.

1. *Tributos federais* (arts. 153 e 195 da CF e art. 3.º da emenda):

1.1. *Troca o IPI por imposto seletivo sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos (aqui sem limitar aos automotores!), energia, tabaco, combustíveis e seus derivados nacionais ou estrangeiros, serviços de telecomunicações, bem como outros produtos e serviços especificados em lei complementar (esses "outros" permite tributar qualquer produto!). Esse imposto incidiria uma única vez sobre qualquer daquelas operações. Inspirado que foi no Imposto sobre Bebidas Alcoólicas, Tabaco e alguns importantes produtos industrializados, dos EUA, mais adequado seria fazê-lo incidir apenas na produção, principalmente para minimizar o custo da fiscalização e dos fiscalizados. Inócua dispor que *pode* ser seletivo, pois então tem a alternativa de não ser (§ 6.º, I).*

1.2. *Acréscimo, para vigorar até 1994, o imposto sobre movimentação ou transmissão de numerário e de créditos e de direitos de natureza financeira (art. 3.º). Mas incidiria inclusive sobre ouro fictamente considerado ativo financeiro, desvirtuando a natureza do produto. Ao incluir nos fatos geradores o fenômeno físico da movimentação de dinheiro, abre campo demasiado amplo para a cobrança e também para controvérsias jurídicas! A receita ficaria toda com a União, ao contrário da regra constitucional, que manda distribuir aos Estados e ao DF 20% da receita de impostos novos (art. 157, II). A alíquota seria de até 0,3%, incidindo multiplicitamente. A cobrança poderia ser feita no próprio ano da decretação, excepcionando a garantia declarada ao contribuinte no artigo 150, III, b, da Constituição. Para esse imposto, absurdamente, seria suprimida. A imunidade que a Constituição institui no artigo 150, inciso VI, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; aos templos; aos partidos políticos e suas fundações; às entidades sindicais dos trabalhadores; às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; e aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Seria obrigatória a aplicação de 50% no resgate da dívida mobiliária federal, mas não prevê punição em caso de descumprimento. Quem puder tenderá a substituir o dinheiro nacional por moedas estrangeiras ou a troca entre bens não monetários ou, ainda, por cheques em branco, factível principalmente por empresários e pessoas ricas. Mereceriam exclusão os rendimentos de assalariados, porquan-*

to já rigorosamente tributados nas fontes pagadoras. Acertadamente, o Supremo Tribunal Federal já decretou a inconstitucionalidade da cobrança para o ano em que foi criado, sendo de esperar que também decreta sua inconstitucionalidade em razão da absurda incidência sobre bens ou rendimentos já submetidos a outros impostos.

1.3. *Adita o imposto sobre ativos, a ser especificados em lei, compensável com o Imposto sobre Renda e Proventos (art. 153, VII). Não explicita se o sujeito passivo seria apenas pessoa jurídica ou também pessoa física. Mas já são objeto de impostos específicos os ativos constituídos por imóveis, veículos automotores, produtos industrializados, mercadorias e bens transmissíveis causa mortis, os quais, salvo bitributação, estariam excluídos das incidências. Sobrariam os bens móveis, os valores mobiliários e os bens numerários que não participarem de espólios. De qualquer forma, se a empresa ou a pessoa física encontrar-se em situação deficitária, a incidência do imposto conduziria a primeira à falência e a segunda à insolvência.*

1.4. *Substitui as incidências sobre o faturamento e o lucro, nas fontes impositivas dos empregadores para a seguridade social, pelas incidências sobre o valor adicionado ou sobre rendas e receitas operacionais e patrimoniais ou orçamentárias (art. 195, I). A referência a receitas orçamentárias está tecnicamente errada porque estas constituem estimativas por definição, afigurando-se injurídico seu uso para tributação. Mas encobre o implícito objetivo de tributar a receita corrente e de capital dos Estados e dos Municípios. Descabidamente porquanto essas pessoas constitucionais mantêm sistemas próprios de seguridade para seus servidores (art. 149, parágrafo único) e precisam prestar serviços de saúde e de assistência social a suas populações (arts. 194 e 204). Outro erro jurídico consiste em subentender o poder público entre os empregadores, o que só vale com referência aos regidos pela legislação trabalhista (CLT). De qualquer forma, a especificação das incidências é inconveniente a nível de carta magna. A incidência sobre o valor agregado aumentará os custos dos bens e serviços, inclusive para sua apuração, a serem transferidos aos consumidores. Trata-se de imposto vinculado, em face da correta regra contida no artigo 4.º do Código Tributário Nacional.*

1.5. *Escondidamente, ainda autoriza para a seguridade uma nebulosa contribuição adi-*

cional para o seguro-desemprego, em função da rotatividade da força de trabalho (no acrescido § 12) Impertinente para o nível constitucional a especificação desse critério de rotatividade para a tributação.

1.6. *Suprime* o Imposto sobre Grandes Fortunas, que nem chegou a ser decretado.

1.7. *Mantém* os Impostos sobre Importação; Exportação (este antifederativo porque pode prejudicar Estados produtores, cujo interesse nas vendas ao exterior é até maior do que o da União); Rendas e Proventos; Crédito, Câmbio, Seguro e Valores Mobiliários; e Propriedade Territorial Rural.

2. Impostos estaduais (art. 155):

2.1. *Extingue* o Adicional ao Imposto Federal sobre Renda (fulminado por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em outubro de 1993, enquanto lei complementar não o regule).

2.2. *Mantém* o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens ou Direitos. Portanto repete a exagerada tributabilidade de qualquer doação, o que permite cobrar o imposto sobre todos os presentes em coisas ou dinheiro.

2.3. *Preserva* o antifederativo ICMS, que dificulta a fiscalização nas operações entre Estados e onera o custo do controle pelas empresas e pelo Fisco. Seria mais prático substituí-lo pela incidência apenas na venda ao consumidor. Cabe lembrar que no Mercado Comum Europeu o IVA é cobrado como imposto sobre produção no país exportador e como imposto sobre consumo no país importador.

2.4. *Mantém*, ainda, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

3. Impostos municipais (art. 156):

3.1. *Suprime* o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (dos quais já estava excluído o óleo diesel).

3.2. *Mantém* o IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. Mas, sem correlação com as finanças da União pretende impedir a progressividade das incidências nos terrenos edificados (matéria que sequer é de nível constitucional).

3.3. *Preserva*, outrossim, o Imposto sobre Transmissão *inter vivos* e onerosa de bens imóveis, mais o Imposto sobre Serviços não compreendidos no ICMS.

4. *Repartição de receita federal* (cujos percentuais e critérios nem deveriam figurar na

Constituição, pois mutáveis):

4.1. *Exclui* da destinação aos Estados e ao Distrito Federal os 20% previstos para qualquer imposto novo que a União instituir (art. 157, II).

4.2. *Retira* da destinação aos Municípios os 50% do Imposto Territorial Rural (art. 158, II).

4.3. *Inclui* nos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios o produto de todos os impostos federais, salvo o de imposto novo e do Imposto de Renda-fonte não pertencente à União, com a seguinte distribuição (art. 159):

19% para os Estados e o Distrito Federal, em substituição a 21,5% do IR e do IPI;

21% para os Municípios, em substituição a 22,5% do IR e do IPI;

2,3% para financiamento ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em vez de 3% do IR e do IPI, sendo eliminada a destinação de 50% ao semi-árido do Nordeste.

4.4. *Amplia* do IPI para seu sucedâneo Imposto Seletivo a transferência de 10% aos Estados e ao DF, na proporção das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II, que passaria a ser regido no § 2.º).

5. Disposições antidemocráticas

5.1. *Estende* ao imposto sucedâneo do IPI a possibilidade de cobrá-lo no ano da instituição ou do aumento, ao lado dos impostos sobre importação, exportação e operações de crédito-câmbio-seguro-valores mobiliários (art. 150, § 1.º). A conquista mundial contra aquele *arbitrio* ficaria, na órbita federal do Brasil, reduzido a três impostos: renda e proventos, propriedade territorial rural; e ativos (este se for aprovado). *Estende*, ao mesmo imposto, a faculdade de o Poder Executivo modificar as alíquotas (art. 153, § 1.º). Os reis absolutistas do passado provavelmente estarão rindo em suas sepulturas à vista do absolutismo tributário de muitas repúblicas.

5.2. *Amplia* a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos a faculdade de o Poder Executivo alterar as alíquotas (art. 195, § 6.º).

5.3. *Preserva* a mesma faculdade com relação ao Imposto sobre Exportação, com risco de prejudicar os Estados e Municípios produtores e dificultar o planejamento empresarial (art. 153, § 1.º).

5.4. *Dispensa* lei complementar para insti-

tuir o imposto sobre produtos selecionados (sucédâneo do IPI), o imposto sobre ativos, o imposto sobre movimentação e transmissão de dinheiro e as novas contribuições para seguridade social (art. 7.º da emenda).

6. Disposições antifederativas

6.1. Tributação da receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios mediante o imposto sobre valor adicionado ou rendas e receitas operacionais e patrimoniais ou orçamentárias, vinculado à seguridade social (art. 195, I, b).

6.2. Manutenção da faculdade do Senado para fixar alíquotas máximas do ICMS nas operações internas (art. 155, § 2.º, V, b).

6.3. Restrição da progressividade do IPTU aos terrenos não edificados, atendendo interesses de proprietários com construções pequenas em terrenos grandes (art. 156, I).

6.4. Repetição da reserva para lei complementar da União, da competência para fixar alíquotas máximas para o ISS dos Municípios e excluir de sua incidência exportações ao exterior (art. 156, § 3.º).

6.5. Proibição aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para emitirem títulos de dívida pública além da necessidade de seu refinanciamento (art. 2.º da emenda). Basta que a União não avalize dívidas daqueles. Incoerentemente, a União, que é a grande causadora da inflação e das altas taxas de juros, não se inclui na proibição!

7. Disposições infraconstitucionais

7.1. Artigo 37, XVIII: requisição de informações sobre cartão de crédito e outras do sistema financeiro, para a fiscalização tributária. Comete a impropriedade de invocar ao fisco autoridade jurisdicional, que é exclusiva do Poder Judiciário. O artigo 145, § 1.º, já estabelece a base constitucional para que lei disponha sobre as investigações fiscais pela União, pelos Estados e pelos Municípios.

7.2. Artigo 40, § 6.º, e artigo 42, § 10: custeio das aposentadorias e pensões referentes aos servidores federais.

7.3. Artigo 150, § 6.º: regulação de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito, anistia, remissão, subsídio e outros benefícios. São matérias próprias do Código Tributário Nacional.

7.4. Artigo 159 e seus §§: percentuais de partilha de receita, pois serão modificados para serem ajustados às futuras situações

7.5. Artigo 160, parágrafo único: retenção de créditos sobre Estados e Municípios em débito. Em vez de transferir tudo para lei complementar, acrescenta as autarquias da União, além de explicitar desnecessariamente as de seguridade social.

7.6. Artigo 166, §§ 7.º, 8.º e 9.º: detalhes do processo legislativo referente ao plano plurianual, à lei de diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais.

7.7. Artigo 167, IV e § 4.º: vinculação de receita de impostos, proibição a que introduz ressalva. Essa matéria cabe no Código Tributário Nacional.

7.8. Artigo 195, §§ 6.º a 12: interstício para cobrança de contribuições à seguridade; isenção das mesmas; contribuição do produtor agrícola; seguro-desemprego e abono; gestor de recursos e critérios para sua aplicação. No § 10 chega a mencionar o BNDES. Incompatível em uma Constituição! No § 11, em erro de linguagem, manda pagar um salário mínimo anual em vez de, anualmente, um salário mínimo mensal, aos empregados que percebam remuneração mensal de até dois salários mínimos. São assuntos de lei ordinária.

7.9. Artigo 239: preserva os patrimônios do PIS e PASEP, acumulados nas contas dos participantes e os critérios de saque. Além de não merecer nível constitucional, os valores são ínfimos para configurá-los como patrimônios.

7.10. Artigo 3.º, §§ 3.º e 4.º, da emenda: alíquota do novo imposto sobre movimentação e transmissão financeira e sua destinação parcial à amortização de dívida (sem punibilidade na hipótese de descumprimento).

7.11. Artigo 4.º, § 1.º, da emenda: proibição de distribuir a receita do PIS e do PASEP para depósito nas contas individuais dos participantes. Além de configurar uma violenta desapropriação sobre os cidadãos, aligeira-se constituinte com a redação proposta para o artigo 239.

7.12. Artigo 6.º da emenda: provisão para instituir incentivo fiscal até 1994. Se o Congresso Nacional oferecer *quorum* para essa vedação, basta desaprová-lo qualquer projeto de lei no mesmo conteúdo.

8. *Observação:* A Emenda do Deputado Roberto Freire contém numerosas outras impropriedades, até conflitos com sua justificativa.

9. *Proposta de emenda à Constituição n.º 17, de 1991*

Do Deputado Flávio Rocha (proponente do

imposto único, antifederativo por natureza).

1. *Composição do sistema tributário brasileiro* (art. A):

1.1. Imposto sobre *transações financeiras* (universo vasto, cuja tributabilidade exitosa depende da manutenção de altos índices inflacionários), devido por pessoas jurídicas de direito público e privado e por pessoas físicas (§ 2.º);

1.2. Imposto sobre *comércio exterior* (portanto compreende dois impostos: sobre importação e sobre exportação, com fatos geradores e alíquotas diferentes);

1.3. Imposto sobre *propriedade territorial rural* (excluindo, pois, a tributabilidade de imóveis urbanos).

1.4. *Empréstimos compulsórios* (são impostos restituíveis), para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (a Constituição Federal de 1988 contempla também para investimento público urgente e de relevante interesse nacional).

2. *Competência antifederativa* (art. A, § 1.º):

2.1. *Invalida* a imunidade tributária dos Estados e Municípios para o imposto sobre transações financeiras, que seria o quase-único imposto.

2.2. *Concentra* na União a responsabilidade (ou competência?) para arrecadar os impostos, embora estabeleça imediata transferência das parcelas correspondentes aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, assim como aos fundos de participação, nos termos da lei complementar (onde deveria também ser prevista a punibilidade nas hipóteses de descumprimento).

2.3. *A fiscalização* da União é a menos eficaz e dinâmica, inclusive a que mais sofre interferências políticas para não cumprir sua função. Por esse motivo e por perderem suas competências tributárias, os Estados e os Municípios seriam os grandes prejudicados e ficariam na total dependência da União.

3. *Racionalização jurídica*:

Vantajosamente, transfere tudo para lei complementar.

4. *Dúvidas sobre taxas e contribuições*:

A omissão a respeito dessas espécies de tributos, inclusive as contribuições para a *seguridade social*, tornaria inconstitucional a cobrança de qualquer taxa ou contribuição, inviabilizando a prestação de importantes servi-

ços públicos.

5. *Observações*:

5.1. A justificação contém várias afirmações equivocadas sobre a carga tributária na aquisição de qualquer aparelho eletrodoméstico, embora realmente existam os numerosos impostos elencados.

5.2. Equivoca-se, outrossim, em supor que o Imposto sobre Transações Financeiras seria "à prova de qualquer forma de evasão, fraude ou corrupção". Tal assertiva só poderia partir de pessoa que não vivencia o fenômeno tributário nem auditorial. As maiores sonegações ocorrem, mundialmente, nas maiores incidências e empresas e o sistema bancário não é infenso a elas, como a outras fraudes que os fatos já demonstraram, inclusive com relação à arrecadação e aos pagamentos da previdência social. Além disso, o nome do tributo está confundindo o conceito de "transação", que deveria respeitar o CTN (arts. 109 e 110). É segundo a própria proposta, não é imposto único, procurado sem sucesso há séculos pelos financistas, eis que mantém mais dois do comércio exterior, outro para as terras e mais dois para calamidade pública e guerra. De resto, não encerra preocupação com justiça fiscal.

5.3. A justificação faz, ainda, diversas outras suposições sem apoio em dados concretos, inclusive a perspectiva de receita.

10. *Proposta de Emenda à Constituição n.º 48, de 1991*

Do Deputado Luiz Carlos Hauly.

1. *Impostos da União* (arts. 149 e 153):

1.1. *Agrupar* como imposto sobre comércio exterior os impostos de importação e exportação (como já os classifica o Código Tributário Nacional). Na realidade continuarão sendo dois impostos, pois são diferentes os fatos geradores e as alíquotas.

1.2. *Acréscena* o imposto sobre *transações financeiras* (contra o conceito desse instituto de direito), inclusive retiradas de numerário, pagamentos e recebimentos através de instituições financeiras (configurando, portanto, instrumento meramente arrecadatório e desprovido de senso de justiça fiscal). Absorve o IOF. Alcança também o *ouro*, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial (ficção jurídica inadequadamente inscrita na Constituição de 1988). Estende a esse imposto a antidemocrática faculdade para o Poder Executivo alterar as alíquotas (o que faziam os reis absolutistas).

1.3. *Mantém* o imposto sobre renda e proventos.

1.4. *Transfere* aos Estados o IPI (absorvido no novo IVA).

1.5. *Transfere* aos Municípios o imposto sobre propriedade territorial rural.

1.6. *Suprime* o imposto sobre grandes fortunas (ao não repeti-lo, embora o tributo seja mais induzido por preconceitos contra pessoas muito ricas do que como instrumento de equidade tributária ou de produção de receita).

2. *Impostos estaduais* (art. 155):

2.1. *Atribui* aos Estados e ao Distrito Federal *unicamente* o imposto sobre a produção industrial e a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, com o que funde os vigentes IPI e ICMS, respectivamente de competência da União e dos Estados na Constituição de 1988.

2.2. *Repete* a antifederativa competência ao Senado para estabelecer as alíquotas aplicáveis nas exportações (apesar de acertadamente a suprimir para as operações interestaduais).

2.3. *Mantém* a também antifederativa faculdade do Senado para estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas.

3. *Impostos municipais* (art. 156):

3.1. *Transfere* da União para os Municípios o imposto sobre a propriedade territorial rural (de cuja receita a Constituição de 1988 distribui 50% aos Municípios).

3.2. *Traslada* dos Estados para os Municípios o imposto sobre a propriedade de *veículos automotores* (de cuja receita a Constituição de 1988 destina 50% aos Municípios), e, outrossim, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos (aqui podendo alcançar até dávivas).

3.3. *Preserva* aos Municípios o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto sobre transmissão *inter vivos* e onerosa de bens imóveis.

4. *Contribuições parafiscais* (art. 149):

4.1. *Não altera* as contribuições para a seguridade social, preservando, pois, as explicitadas no artigo 195 da Constituição e que são:

4.1.1. dos empregadores, incidente sobre os salários, o lucro e o faturamento (aqui usa, inconvenientemente, fatos geradores iguais aos de impostos e preserva o erro de linguagem que exclui da incidência a receita empresarial não objeto de emissão de fatura e duplicata);

4.1.2. dos trabalhadores;

4.1.3. sobre a receita de concursos de prognósticos.

4.2. *Restringe* a finalidade das contribuições sociais ao financiamento da seguridade social, do programa do seguro-desemprego e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (sem prejuízo da faculdade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrarem contribuição de seus servidores para seus sistemas de previdência e assistência social).

4.3. *Preserva* para a União as contribuições chamadas de interesse das categorias profissionais ou econômicas

4.4. *Suprime*, muito oportunamente, a anômala e nebulosa contribuição de intervenção no domínio econômico

5. *Partilha de receita de impostos* (arts. 158 e 159):

5.1. *Apropria* aos Municípios 30% do produto do imposto estadual sobre produção industrial e circulação de mercadorias e prestação de serviços, no lugar dos 25% do ICMS.

5.2. *Deixa* aos Estados o Imposto de Renda-Fonte e 20% dos impostos novos, e aos Municípios o IR-Fonte.

5.3. *Compõe os fundos federais de participação* dos Estados e Municípios com 30% da receita do imposto sobre renda e proventos (pois o IPI seria transferido aos Estados), com a seguinte distribuição:

12% aos Estados e ao Distrito Federal (em vez de 21,5%);

13% aos Municípios (no lugar de 22,5%); e

5% para financiamento ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (e não 3%)

6. *Observações*

6.1. A PEC n.º 48/91 altera ainda outras disposições. A ela foram apresentadas emendas por congressistas, inclusive as duas do Poder Executivo.

6.2. Agasalha inclusive *pretensões antifederativas*, como a unificação da administração tributária, a qual, de resto, deixaria duas pessoas tributantes na dependência da improdutividade e da politicagem da pessoa constitucional que ficasse com a competência fiscalizadora.

11. *Emendas n.º 1 e 2/92 dos Deputados Munhoz Rocha e Carlos Santana, à PEC n.º 48, de 1991.*

1. *Impostos federais* (art. 154):

1.1. *Permite* à União instituir imposto único

sobre a distribuição de *combustíveis líquidos e gasosos*, cuja receita deveria ser aplicada exclusivamente na construção, conservação e melhoria de rodovias (70%) e de ferrovias (30%).

1.2. Manda repassar 21% do produto desse imposto sobre combustíveis aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mediante celebração de convênios (com o que a obtenção de recursos dependeria de articulação política).

1.3. A Emenda n.º 2/92 insere na competência normal da União o imposto sobre combustíveis e lubrificantes, incidente uma única vez sobre o preço de venda do produto, destinado exclusivamente à manutenção, melhoramento, operação, gerenciamento e adequação da capacidade da infra-estrutura dos sistemas rodoviário, ferroviário, de cabotagem e de navegação interior.

1.4. *Preserva os demais impostos atribuídos à União na Constituição de 1988.*

2. *Impostos estaduais (art. 155):*

2.1. Atribui aos Estados e ao Distrito Federal o imposto sobre a produção industrial, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, exceto sobre a distribuição de combustíveis líquidos e gasosos.

2.2. Portanto, preserva para os Estados as incidências objeto do ICMS e lhes agrega as do IPI (federal atualmente).

3. *Impostos municipais (art. 156):*

3.1. *Suprime* o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, como consequência da tributabilidade exclusiva da União.

3.2. *Preserva* os demais impostos municipais da Constituição de 1988.

12. *Emenda n.º 3/92 do Deputado Renato Jonhsson, à PEC n.º 48/91.*

1. *Tributos que integrariam o sistema tributário (art. 145):*

1.1. *De competência da União (§ 1.º):*

1.1.1. Imposto sobre *transações financeiras* (ignorando o conceito jurídico de transação), devido por pessoas físicas e pessoas jurídicas de direito público e privado, não podendo os recursos ser destinados a empresas parastatais (*sic!*).

1.1.2. Imposto sobre o *vício*, incidente sobre o consumo de bebidas alcoólicas, fumo e sobre os jogos (não especifica quais, mas presume os viciosos), destinando a receita a pro-

gramas públicos de saúde, de assistência a idosos e de educação.

1.1.3. Imposto sobre *comércio exterior* (portanto dois impostos, os de importação e exportação, com fatos geradores e alíquotas diferentes).

1.1.4. Empréstimos compulsórios iguais aos autorizados no artigo 148 da Constituição de 1988 mas passados ao artigo 147, para atender a:

a) despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

1.1.5. Para a seguridade social, as contribuições *dos empregados* e a contribuição sobre a receita de *concursos de prognósticos* (extinguindo as demais, conforme artigo 2.º, parágrafo único, da emenda, apesar do que haveria bitributação sobre os jogos de prognósticos).

1.2. *De competência dos Estados: nenhum tributo.*

1.3. *De competência dos Distrito Federal e dos Municípios (§ 2.º):*

1.3.1. Imposto *ativo (sic)* sobre a *propriedade urbana*, só podendo ser instituído e arrecadado para fazer face às despesas decorrentes de obras públicas, previamente definidas e orçadas em lei municipal (substituindo a contribuição de melhoria).

1.3.2. Imposto sobre a *propriedade rural* (portanto incidindo sobre terras e prédios).

2. *Desapareceriam* da tributação brasileira, *implicitamente*:

2.1. os impostos não mencionados;

2.2. as taxas;

2.3. a contribuição de melhoria (substituída pelo denominado imposto ativo);

2.4. as contribuições sociais *do empregador*, que deveria incorporar aos salários metade dos valores correspondentes àqueles encargos (art. 2.º, parágrafo único, da emenda);

2.5. as contribuições de interesse de categorias profissionais ou empresariais (herança fascista);

2.6. as contribuições de intervenção no domínio econômico (de conceito impreciso, materializando formas de espoliar cidadãos e empresas);

2.7. demais imposições da União, dos Estados e dos Municípios.

3. *Repartição de receita de impostos* (art. 145, § 1.º):

A União transfere, de imediato, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios as partes correspondentes aos percentuais a serem fixados em lei complementar.

4. *Observações:*

4.1. Erradamente, no artigo 4.º *revoga* o capítulo Do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162 da CF/88), apesar de substituir apenas a redação do artigo 150.

4.2. Tecnicamente, mais adequado seria *suprimir* na Constituição os dispositivos que não mais devem vigorar.

13. *Emendas n.º 4 e 5/92 do Deputado Fernando Diniz à PEC n.º 48/91.*

1. *Impostos federais* (art. 153):

Acrésceta na competência da União o imposto sobre a produção, circulação, distribuição ou consumo de *combustíveis líquidos e gasosos* e seus derivados, cuja receita deveria ser aplicada exclusivamente na construção, conservação e melhoria de rodovias.

2. *Repartição de receita* (art. 159):

Destina 30% da receita do proposto imposto sobre combustíveis aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mediante convênios. Portanto, se as autoridades federais postergarem a celebração dos convênios, ficarão com toda a receita.

3. *Contribuições à seguridade social* (art. 195) – *Emenda n.º 5:*

3.1. *Substitui* a contribuição dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, assim como a contribuição dos trabalhadores, pela contribuição sobre a movimentação ou transmissão de titularidade de numerário, crédito ou direitos. Fixa em 0,3% a alíquota máxima desse imposto vinculado e destina 75% da receita ao setor *saúde* (percentuais que sequer deveriam figurar em Constituição Política).

3.2. *Mantém* a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos.

14. *Emenda n.º 6/92 do Deputado Luís Roberto Pontes à PEC n.º 48/91.*

1. *Impostos do sistema tributário nacional* (art. 153):

1.1. *Da competência da União* (art. 153, § 3.º):

1.1.1. Imposto sobre movimentação ou

transmissão de titularidade, de numerário, créditos ou direitos, através de instituições financeiras, destinada a receita à *seguridade social* (art. 156).

1.1.2. Imposto sobre a produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos (sem restringir aos automotores!), energia, tabaco, petróleo e combustíveis líquidos e gasosos e seus derivados, serviços de telecomunicações e, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, de ouro e outros metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas, imposto que incidiria uma única vez sobre os bens e serviços (acrescentou na incidência em vigor os outros metais e as pedras).

1.1.3. Imposto sobre o comércio exterior (portanto sobre importações e exportações, representando, na realidade, dois impostos).

1.1.4. Imposto sobre o lucro da pessoa jurídica.

1.2. *Competência adicional da União* (art. 154).

1.2.1. Impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (suprimida a errônea referência na Constituição de que esses tributos podem ou não estar na competência tributária da União).

1.2.2. *Suprime*, por falta de repetição, a competência para instituir outros impostos.

1.3. *De competência a definir em lei complementar: Imposto sobre a propriedade imobiliária* (portanto tanto urbana quanto rural).

2. *Empréstimos compulsórios* (art. 148, não colocados, erroneamente, no Sistema Tributário Nacional, pois são impostos restituíveis).

2.1. *Preserva* à União a competência para instituir empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (inciso I, devendo a iminência referir-se apenas à hipótese de guerra).

2.2. *Suprime*, por falta de repetição, a hipótese de investimento público (inciso II).

3. *Contribuições paraíscais* (arts. 149 e 150, também não referidos no Sistema Tributário Nacional, apesar de serem imposições com todas as características de tributos):

3.1. *Mantém*, implicitamente, na competência da União, as seguintes contribuições sociais estabelecidas nos artigos 195–II–III e 240 (porquanto o art. 3.º da emenda revoga apenas

o inciso I do art. 195, que estipula as contribuições dos empregadores):

3.1.1. dos trabalhadores;

3.1.2. sobre a receita de concursos de prognósticos;

3.1.3. das empresas em benefício das entidades privadas do sistema SENAI/SENAC, SESI/SESC e similares (deformação tributária mantida no art. 240).

3.2. *Proíbe* expressamente as contribuições seguintes (com muito acerto, inclusive para extinguir os numerosos impostos disfarçados):

3.2.1. de intervenção no domínio econômico;

3.2.2. de interesse de categorias profissionais ou econômicas (na realidade no interesse de entidades estatais e sindicais);

3.2.3. outras contribuições não confirmadas.

3.3. *Permite* aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuição de seus servidores para custeio dos respectivos sistemas de previdência e assistência social (igual ao art. 149, parágrafo único, da Constituição de 1988).

4. *Princípios gerais para os tributos* (art. 145):

4.1. Limita as taxas ao custo da prestação (este teria que ser conhecido antecipadamente e com precisão!).

4.2. Limita a contribuição de melhoria ao custo da obra pública (como era anteriormente à Constituição de 1988, como alternativa à valorização do imóvel).

5. *Partilha da receita* (art. 155):

O montante da arrecadação dos impostos da União, excluído o imposto sobre movimentação e transmissão de dinheiro, seria distribuído na seguinte proporção (que não se reveste da perenidade esperada de uma Constituição Política):

34% para a União;

40% para o Fundo de Participação dos Estados e DF;

25% para o Fundo de Participação dos Municípios;

1% para financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, assegurada ao semi-árido metade dos recursos destinados à Região.

6. *Observação*: A emenda do Deputado Ponte ainda contém numerosas regências afins.

15. *Proposta do Professor Ives Gandra da*

Silva Martins

1. *Impostos da União* (art. 153):

1.1. Imposto sobre a *importação e exportação* de produtos (portanto exclui serviços e compreende dois impostos, necessariamente com fatos geradores e alíquotas diferentes).

1.2. Imposto sobre a *renda e proventos*.

1.3. Impostos, extraordinários em caso de *guerra* (externa ou interna, por falta de especificação, enquanto que a Constituição de 1988 e as anteriores só permitem na guerra externa).

2. *Impostos dos Estados e do Distrito Federal* (art. 155):

Imposto sobre operações relativas à *circulação* (na realidade negociação) de *mercadorias* e à prestação de *serviços* (o mesmo ICMS da Constituição de 1988).

3. *Impostos dos Municípios* (art. 156):

Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e rural (por conseguinte o IPTU mais o ITR, cujas alíquotas e finalidades continuarão sendo diferentes).

4. *Empréstimos compulsórios* (art. 148):

4.1. *Resguarda* para a União a faculdade de instituir empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa.

4.2. *Suprime* empréstimos nas hipóteses de iminência de guerra e de investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

5. *Contribuições parafiscais* (art. 149):

5.1. *Reserva* à União competência para instituir uma contribuição social sobre *pagamentos e recebimentos bancários*, para atender à seguridade social (portanto um imposto vinculado e injusto, porquanto sua base de incidência nenhuma relação tem com a previdência e a assistência social).

5.2. *Extirpa* as demais espécies de contribuições.

6. *Partilha de receita de impostos* (arts. 157 a 160):

6.1. *Atribui* à União 40% do imposto estadual e do imposto municipal (art. 157).

6.2. *Atribui* aos Estados 35% do imposto de renda e proventos (da União) e do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana e rural (art. 158).

6.3. *Atribui* aos Municípios 25% dos impostos federais sobre importação, exportação e renda, assim como do ICMS dos Estados (art. 159).

6.4. *Atribui* ao Distrito Federal, separada-

mente, 35% do imposto sobre importação e exportação, bem como do imposto de renda e proventos (art. 160).

6.5. Por falha de técnica legislativa, *erra na partilha de impostos da União*, ao distribuir duas parcelas de 35% do Imposto de Renda (uma aos Estados e outra ao DF, em vez de incluir a parcela deste naquela), mais 25% aos Municípios, com o que a União estaria transferindo 95% de sua receita de Imposto de Renda e ficaria com apenas 5%. O erro resultou do fato de a partilha ser determinada em artigos distintos (158, 159 e 160)

16.2: *Substitutivo do Relator Deputado Benito da Gama*

(Origem da Emenda n.º 3, de 1993, à Constituição de 1988.)

1. *Impostos Federais* (art. 153):

1.1. Tentou *incluir* apenas nas incidências do IPI os *derivados de petróleo e combustíveis*, retirando-os das incidências do ICMS. Porém, os derivados de petróleo formam uma variedade imensa de produtos petroquímicos, incluindo plásticos e até pomadas medicamentosas, então já alcançados pelo IPI, tendo sido *rejeitada* aquela incongruente extensão. Entretanto, absurdamente a Emenda Constitucional n.º 3, de 17.3.93, acrescentou todos aqueles derivados do petróleo, mais os serviços de telecomunicações, no dispositivo constitucional que restringe ao ICMS e aos impostos de importação e exportação a tributabilidade da energia elétrica, dos combustíveis líquidos e gasosos, dos lubrificantes e dos minerais (art. 155, § 3.º). Com isso, inversamente, passou a impedir a tributabilidade mediante o IPI do vasto universo de produtos derivados do petróleo, apesar de industrializados e de função igual à dos produtos feitos com outras matérias-primas. Quanto aos combustíveis, a mesma Emenda n.º 3 acolheu seu destaque e suprimiu a explicitação aos líquidos e gasosos, com o que limitou aos três citados impostos também a tributabilidade do carvão vegetal e mineral e qualquer outro combustível, o que não parece ter relevância para o ajuste fiscal reivindicado pelo Governo Federal.

1.2. *Transferia* aos Estados e ao Distrito Federal o imposto sobre a propriedade territorial rural.

1.3. *Facultava a diferenciação de alíquotas do IPI* conforme a região ou o setor (produtivo), sob o pretexto inatingível de assegurar

equilíbrio sócio-econômico (§ 3.º, inciso IV)! Introduziria odiosa desigualdade entre os consumidores e as indústrias, além de tornar mais complexa a legislação e mais onerosa a fiscalização. Acertadamente foi *rejeitado* o citado inciso IV que, de resto, nem figurava nas emendas.

1.4. *Repetia* a ficção jurídica de considerar o *ouro* um ativo financeiro ou instrumento cambial, favorecendo especuladores do metal (§ 4.º). A seguiu o mau exemplo introduzido pela Constituição de 1988, nessa negação de mineral ao ouro, futuramente poderiam ser tratados dessa maneira *outras mercadorias* que pudessem representar reserva de valor ou instrumento para troca por moedas estrangeiras ou para pagamento de importações (apesar de a lei não autorizar o uso de ouro em tais operações). Essa extensão, aliás, já foi tentada para pedras preciosas e semipreciosas.

2. *Impostos Estaduais* (art. 155):

2.1. *Suprimia* o adicional ao imposto federal sobre rendas e proventos (que estava no inciso II). Essa pretensão foi acolhida na Emenda Constitucional n.º 3, porém com efeitos só a partir de 1.1.96, com diminuição da alíquota (atual de 3%) para, no máximo, 2,5% em 1995.

2.2. *Transferia* da União para os Estados o imposto sobre propriedade territorial rural. Mas mantinha a distribuição de 50% da receita para os Municípios.

2.3. *Reiterava* para os Estados o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. A *doação* deveria ser explicitada, pois enquanto não restringida, abrange até os presentes ou mimos!

2.4. *Mantinha*, outrossim, o antifederativo ICMS, inclusive repetindo nos fatos geradores a imprópria "circulação" em vez de corrigir a incidência para "venda" de mercadorias. Mas transferia para a incidência do IPI os combustíveis.

2.5. *Preservava* para os Estados, ainda, o imposto sobre propriedade de veículos automotores, inclusive o rateio de 50% entre os Municípios.

17. *Conclusões*

Indubitavelmente, falido está qualquer sistema tributário em que a receita arrecadada corresponde a menos da metade dos impostos que deveriam ser pagos.

Embora essa seja a realidade brasileira, isso não significa que o sistema tributário seja causa do desequilíbrio das finanças públicas. Esse

diagnóstico não é prejudicado pelas deformações contidas nas espécies tributárias nem na gravocidade das alíquotas.

Para reformular o sistema tributário, deveria primeiro perquirir as causas do descumprimento ao dever tributário no Brasil, das quais foram listadas 15 principais no título VI. Delas merecem destaque as seguintes, que predominam na situação presente:

1.ª) o peso exagerado dos encargos tributários com que as Fazendas federal, estaduais e municipais – inclusive suas autarquias e outros organismos autônomos – exploram os cidadãos e as empresas, até disfarçando impostos sob os nomes de taxas, contribuições e serviços, inclusive sem criação em lei formal e cometendo também outras inconstitucionalidades, mais as deslealdades e desonestidades contra os contribuintes, confiando em que a maioria não recorra ao Judiciário;

2.ª) os vultosos desvios de dinheiros públicos, para os quais sempre houve recursos disponíveis, parecendo razoável inferir que seus valores totais devam ser muito superiores aos das fraudes comprovadas pelas duas Comissões Parlamentares de Inquérito – contra o Governo Collor em 1991 e contra membros da Comissão de Orçamento do Congresso Nacional em 1993 – porque resultantes de denúncias públicas e não de descobertas pelos órgãos de auditoria interna e externa;

3.ª) má-aplicação de outras parcelas significativas da receita, quer mediante desperdícios de toda sorte, quer dando prioridade eleitoreira ou corporativa na destinação de verbas, quer, ainda, mantendo órgãos, fundações ou empresas de custo muito superior ao benefício produzido.

No que concerne à quantidade imensa de tributos – ostensivos e camuflados – cobrem despesas com serviços necessários mas também alimentam parasitismos estatais. Nos últimos anos cresceram e se disseminaram os gastos com publicidade, em geral para autopromoções ou granjear simpatias dos meios noticiosos e até ajudar empresas de *marketing*, divergindo do passado em que tais divulgações ocorriam sob a forma de notícias gratuitas.

O exagero tributário pode também ser exemplificado na taxa de licenciamento de veículos cobrada pelos Estados e pelo Distrito Federal, a cada ano, cumulativamente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (CF, art.

155, III). Ora, aquela taxa só deveria ser admitida quando do registro do veículo ou quando mudar suas características ou seu proprietário, pois no curso posterior a administração de trânsito não presta ao proprietário do veículo nenhum serviço específico nem é onerada por este com a provocação de outro serviço que pudesse justificar a cobrança em razão do poder de polícia. Outro exemplo de cobrança exorbitante de tributo reside nas chamadas anuidades lançadas pelos Conselhos e Ordens de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, no desempenho descentralizado da competência da União para “organizar, manter e executar a inspeção do trabalho” (CF, art. 21, XXIV). Tais autarquias, a partir de 1990, passaram a desprestigiar os limites máximos prudentemente estabelecidos pela Lei n.º 6.994, de 26.5.82, impelindo espoliados a impetrem mandados de segurança, felizmente acolhidos pelo Judiciário, apesar do que aquelas instituições federais vêm renovando a arbitrária cobrança nos anos seguintes. Além dessa contribuição, a Ordem dos Advogados conseguiu inscrever em lei o privilégio de receber um adicional de 10% sobre as custas judiciais, pago por qualquer pessoa que peça a proteção judicial! Hodiernamente seria aconselhável reavaliar a necessidade de tais autarquias brasileiras, exceção no mundo e remanescentes das medievais corporações de ofício. Outras autarquias federais, estaduais e municipais cobram taxas por elas mesmas criadas à revelia do respectivo Poder Legislativo. No sentido de abolir de vez todos esses abusos, a emenda do Deputado Luís Roberto Pontes encontrou um caminho, decretando a extinção total de todos os impostos e contribuições não expressamente mantidos na emenda (art. 2.º).

Para a prevenção e a repressão das fraudes e outras lesões patrimoniais e financeiras das instituições estatais, os fatos evidenciam a ineficácia do tradicional sistema brasileiro de tribunais de contas, que contraproducentemente acumulam a função judicante-administrativa sobre gestores e a função auditorial. Os Poderes Legislativos – da União e dos Estados Federados – estão desprovidos de órgão de auditoria externa para assisti-los na fiscalização permanente que devem exercer sobre o patrimônio e as finanças nos Três Poderes. O Senador Jutahy Magalhães teve a iniciativa lúcida de apresentar sucessivas emendas ao Projeto de Constituição, em 1987 e 1988, no sentido de criar no Congresso Nacional a Auditoria Geral da União, semelhante aos modelos adotados na Grã-Bre-

tanha, Estados Unidos da América, México, Venezuela, Chile, Peru e mesmo na China. Mas os interesses contrariados com a perda de posições e com a perspectiva de efetivo controle legislativo, mais o desconhecimento da matéria, fizeram com que a Comissão Temática rejeitasse em cada fase aquelas emendas. Coincidentemente, aquela Comissão Temática era presidida pelo principal denunciado do tráfico de emendas orçamentárias objeto de investigação pela CPI criada mediante o Requerimento n.º 151/93-CN! Contraditoriamente, o Governo Itamar Franco dificultou mais a materialização da proposta, ao criar, mediante a Medida Provisória n.º 309, de 16.10.92, a Auditoria Geral da União no Ministério da Fazenda, acertadamente diminuída para Secretaria de Controle Interno na conversão para a Lei n.º 8.490, de 19.11.93, pois não teria condições para fiscalizar sequer os atos dos dirigentes dos Ministérios, quanto mais os atos das autoridades dos Poderes Legislativo e Judiciário. Perdulariamente, citada Medida Provisória criou a desnecessária Ouvidoria-Geral da República, apenas para receber, encaminhar e responder denúncias, erigindo-se mais em órgão corporativo cujo custo supera em muito seus benefícios. Contrário senso, faltam auditores e recursos materiais nas Secretarias de Controle Interno de cada Poder, além de adequado posicionamento debaixo da maior autoridade, para serem eficazes no cumprimento de sua função auditorial sobre os controles do patrimônio e da gestão financeira.

Nos desperdícios destacam-se as obras inconclusas ou abandonadas, muitas delas ainda superfaturadas. Há que considerar, outrossim, as deteriorações e os furtos de estoques reguladores adquiridos pelo Governo Federal, cujos custos para os contribuintes passam a ser superiores aos acréscimos de preços que pagariam sem aqueles estoques, acabando por suportar ambos os encargos. Muitos desperdícios também ocorrem com desnecessários ou superpostos órgãos públicos, especialmente sob artificiosas fundações e empresas que não produzem receitas suficientes para se manterem e se transformaram mais em centros de corporativismo ou de empreguismo, com cabeças gigantesca na Capital da República para fazerem muito pouco nas ramificações geográficas. Nos desperdícios ainda podem ser incluídos os altos custos causados pela contínua tomada de empréstimos externos, porquanto a conversão das divisas estrangeiras para a moeda nacional compete a União a emitir títulos bem remun-

nerados para recolher dinheiro equivalente, a fim de não agravar a inflação, podendo ainda ocorrer fraudes sem possibilidade de fiscalização fora do País. Aliás, merece estranheza essa ânsia de contrair dívidas nos países ricos, sendo oportuno lembrar o lúcido alertamento de Abraham Lincoln, o grande presidente da unificação dos EUA, de que não se faz desenvolvimento estável mediante endividamento.

Certamente necessita de aperfeiçoamentos o sistema tributário brasileiro, principalmente para harmonizá-lo com o princípio federativo de autonomia dos Estados para administrarem suas finanças. Então, a União precisa limitar-se a cuidar de seus assuntos financeiros, sem intrometer-se com os impostos que a Constituição atribui às unidades federadas, como limitação de alíquotas, isenções, forçar convênios entre os Estados etc. Inicialmente, nos Estados não poderia haver imposto sobre valor agregado, como o ICMS, porque além de ser de alto custo administrativo, não pode ser inteiramente fiscalizado quando a venda é indicada para comprador situado em outro Estado, ensejando vultosas sonegações. Outrossim, não poderia haver no Governo Federal órgão como o Conselho Fazendário Interestadual, em que Secretários estaduais acordam alíquotas tributárias antecipando-se e mesmo superpondo-se às respectivas Assembléias Legislativas. Por outro lado, os fundos de participação teriam que ser reduzidos ao mínimo, pois é preferível para alguns Estados e muitos Municípios deixarem de tributar habitantes e empresas situados em seus espaços geográficos e receberem transferências de receitas produzidas por outros. A autonomia implica auto-suficiência, cabendo a cada Estado e Município prover os recursos para suas necessidades, salvo exceções transitórias. Fosse atendido esse princípio federativo, o Ministério da Fazenda, que alegava necessidade de podar US\$20 bilhões no Orçamento de 1992, poderia ter suprimido doações no valor de US\$13,7 bilhões, referentes a renúncias de receitas, subvenções a entidades supostamente filantrópicas e educacionais e, ainda, a transferências voluntárias para governos estaduais e municipais e que encobrem privilégios ou tráficos políticos (*Gazeta Mercantil* de 6.11.93). Só as transferências negociadas de verbas federais para obras municipais equivaleram a US\$6 bilhões em 1993 (*Gazeta Mercantil* de 5.11.93), prestando-se a malversações de difícil fiscalização.

Por herança imperial e ditatorial, a União

procurou aniquilar a Federação e, por efeito, tolher a auto-suficiência tributária dos Estados e a liberdade produtiva, regulando quase tudo. A Constituição de 1988 seguiu a mesma trilha e ampliou a competência da União até para instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes municipais, como se fossem semelhantes as situações e os problemas de todas as cidades brasileiras (art. 21, XX). Mas os próprios Estados brasileiros, reciprocamente, habituaram-se a suprir suas necessidades financeiras dos cofres federais e, implicitamente, dos cofres dos Estados mais produtivos, por meio dos fundos de participação e das transferências negociadas. Isso gerou uma espécie de parasitismo interestadual e uma cultura de difícil transformação.

Nenhuma das propostas tributárias incentiva o federalismo, que pulveriza os riscos de corrupção, incentiva a criatividade descentralizada e induz os contribuintes a fiscalizar o destino dos impostos que pagam. A proposta do imposto único sequer poderia ser examinada à vista da proibição contida no artigo 60, § 4.º, inciso I, da Constituição, porque não só tende a abolir a forma federativa de Estado mas a suprime de fato, pois Estado Federado sem poder de tributar não possui autonomia. O atropelamento do princípio federativo também se materializou na tributação, pela União, das receitas dos Estados e Municípios, mediante a chamada contribuição para o PASEP, instituída no tempo da ditadura militar, mas também agora, em 1993, em pleno Estado democrático de direito (CF, art. 1.º), mediante o monstruoso Imposto sobre Movimentação Financeira, além do que suprimindo em relação a ele a garantia constitucional contra a cobrança no ano da decretação!

Por conseguinte, é necessário ampliar o campo de tributação dos Estados e dos Muni-

cípios e diminuir, acentuadamente, o repasse de receitas da União para eles. E atribuir aos Estados e Municípios a responsabilidade de administrar os assuntos de interesse de suas populações, reservando à União a incumbência de administrar os problemas interestaduais, regionais e nacionais.

Nos ataques ao sistema tributário nacional chegou-se a propagar a inverdade de que nos Estados Unidos da América não eram transferidos impostos na exportação de produtos e serviços. Isso é falácia, pois naquela plena República Federativa o imposto sobre exportação é da competência dos Estados Federados e eles não abrem mão desse seu direito até nas exportações entre eles, sem possibilidade de intromissão federal.

Na formulação e distribuição dos impostos convém evitar a necessidade de fiscalização cumulativa dos mesmos fatos geradores, por diferentes pessoas tributantes, a fim de minimizar os custos de controle das obrigações tributárias, tanto das empresas quanto dos fiscos.

Mas a solução dos problemas financeiros enfrentados pelas Fazendas Públicas, há numerosos anos, é predominantemente de gerência, fiscalizando bem o cumprimento do dever tributário e melhor ainda a aplicação da receita pública. Se forem impedidas vultosas fraudes e desperdícios, sobriariam recursos, não havendo necessidade efetiva de aumento de impostos, podendo, ao contrário, ser diminuídas as gravosas alíquotas que atualmente sacrificam os contribuintes brasileiros. Conquistada a credibilidade dos cidadãos e das empresas – com boa administração financeira – crescerá a receita tributária e será mais fácil corrigir deformações existentes no sistema tributário em vigor, o que, prudentemente, deveria ser realizado paulatinamente após pleno convencimento da necessidade de cada modificação.