

# A distribuição dos tributos na Federação brasileira

HARRY CONRADO SCHÜLER  
Assessor do Senado para finanças

## SUMÁRIO

*I. Distribuição histórico-constitucional: 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1969. II. Artificios tributários do Governo Federal. III. Receita de impostos verdadeiros da União. IV. Receita de impostos dos Estados e dos Municípios. V. Avaliação da distribuição dos impostos. VI. Transferências sonegadas aos Estados e Municípios. VII. Análise das propostas de Constituição: Comissão Arinos; Fábio Konder Comparato; Ordem e Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul; e Partido Comunista Brasileiro. VIII. Sugestões para a reforma tributária. Bibliografia. Quadros.*

## I. DISTRIBUIÇÃO HISTÓRICO-CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS

### 1. *Constituição outorgada de 1824*

A Constituição monárquica não especificava tributos. Além disso, concentrava no Poder Central a competência impositiva, ao atribuir à Assembléia Geral — que era o Poder Legislativo — “repartir a contribuição direta” (art. 15, item 10) bem como ao reservar à Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (art. 36, 1º) e, ainda, ao proibir os Conselhos Gerais de Província — que correspondiam às atuais Assembleias Legislativas — a proporem ou deliberarem projetos “sobre imposições”, reiterando aí que sua “iniciativa é da competência particular da Câmara dos Deputados” (art. 83, 3º).

### 2. *Constituição democrática de 1891*

A 1ª Constituição da República fez a distribuição inicial de tributos entre a União e os Estados (arts. 7º e 9º). No que concerne aos Municípios, não lhes conferiu competência tributária, embora tenha deter-

minado que a organização dos Estados fosse feita "de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeita ao seu peculiar interesse" (art. 68).

Confirmando as limitadas atividades governamentais da época e o descentralismo inerente à idéia federativa, a Constituição de 1891 especificou para a União apenas um imposto, o "sobre importação de procedência estrangeira" (art. 7º, item 1º). Contudo, estabeleceu a licitude de os Estados tributarem a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo nos respectivos territórios, porém mandando reverter o produto do imposto para o Tesouro federal (art. 9º, § 3º).

Aos Estados fixou a competência exclusiva para decretar imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, expressando ainda a imunidade, no Estado por onde se exportar, da produção dos outros Estados; imposto sobre transmissão de propriedade; e imposto sobre indústrias e profissões (art. 9º e seu § 2º).

Essa Carta constitucional ainda reservou à União um tributo que, segundo a doutrina ulterior, iria ser classificado como uma taxa, em razão da contraprestação de serviço divisível pelo Estado, sob o título de "direito de entrada, saída e estadia de navios", desse tributo liberando expressamente o comércio de cabotagem de mercadorias nacionais, bem como de mercadorias estrangeiras que já tenham pago imposto de importação (art. 7º, item 2º).

Além desses tributos, tanto a União quanto os Estados podiam decretar: taxas de selo, sobre os atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia, sendo o selo apenas forma de cobrar o tributo; e taxas sobre os correios e telégrafos, quando federais ou estaduais, respectivamente, sendo mencionadas sob o título de contribuições, quando decretadas pelos Estados (art. 7º, itens 3º e 4º, e art. 9º, § 1º).

A União e os Estados ainda podiam "criar outras quaisquer fontes de receita", cumulativamente ou não, desde que não contravissem as distribuições especificadas; devendo-se compreender, nessa competência, essencialmente a para decretar impostos não previstos (art. 12).

### 3. *Constituição democrática de 1934*

A 2ª Constituição da República manteve na competência da União o imposto sobre importação de mercadorias, todavia suprimindo semelhante possibilidade para os Estados (art. 6º, item I, alínea a, e art. 8º). Acrescentou o imposto de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão (o que contradiz o adjetivo "quaisquer"); o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis (esta ressalva e outras exceções feitas em

lei ordinária negam a afirmada amplitude a qualquer natureza de proventos); e imposto e transferência de fundos para o exterior (art. 6º, item I, alíneas *b* a *d*). Os direitos de entrada, saída e estadia de navios foram ajustados para taxa, ao mesmo tempo que as aeronaves foram incluídas na incidência com a mesma ressalva anterior quanto ao comércio de cabotagem (art. 6º, item II). As taxas de selo foram substituídas pelo imposto sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal (art. 6º, item I, alínea *e*). As taxas telegráficas e postais foram acrescidas as de outros serviços federais (art. 6º, item II).

Com referência à competência privativa dos Estados, reiterou o imposto sobre exportação das mercadorias de sua produção, introduzindo o limite de 10% para a alíquota *ad valorem* e vedando quaisquer adicionais, e repetiu também o imposto sobre indústrias e profissões, todavia dividindo a arrecadação com os Municípios, em partes iguais (art. 8º, item I, alíneas *f* e *g* e § 2º). O imposto sobre imóveis rurais e urbanos foi desdobrado, sendo atribuído aos Estados o imposto sobre propriedade territorial não urbana (portanto rural) e aos Municípios o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 8º, item I, alínea *a*, e art. 13, § 2º, item II). O imposto sobre transmissão de propriedades também foi desdobrado em dois, permanecendo ambos na competência dos Estados: o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis* (abarcando, pois, bens imóveis e bens móveis, nesse imposto sobre heranças e legados) e o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, excluindo aí, pois, os bens móveis, e por outro lado, explicitando a inclusão, nos fatos geradores, da incorporação dos bens imóveis ao capital de sociedade, preocupação despicienda porquanto é forma de transmissão da propriedade (art. 8º, item I, alíneas *b* e *c*). Aditou para os Estados o imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, concedendo imunidade à primeira operação do pequeno produtor, cuja definição transferiu à lei comum, e impondo a uniformidade de alíquota, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos (art. 8º, item I, alínea *c* e § 1º); o IVC viria a erigir-se na principal fonte de receita das Unidades da Federação. Acrescentou para os Estados, outrossim, o imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão, sendo que a incidência ficou restrita aos combustíveis de origem estrangeira, porquanto foi vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão (art. 8º, item I, alínea *d*, e art. 17, item VIII). À semelhança do que fez para a União, também para os Estados substituiu as taxas de selo pelo imposto sobre atos emanados dos respectivos governos e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual (art. 8º, item I, alínea *h*). As taxas de correios e telégrafos desapareceram do elenco de receitas estaduais. Mas, analogamente ao disposto em relação à União, igual-

mente aos Estados foi conferida competência para “cobrar taxas de serviços estaduais” (art. 8º, item II).

A competência para criar outros impostos continuou sendo da União e dos Estados, entretanto substituindo a cumulatividade, admitida pela Constituição de 1891, pela prevalência do imposto decretado pela União (art. 10, item VII, e art. 11). Contudo, qualquer que fosse o Poder tributante de imposto novo, a arrecadação deveria ser feita pelos Estados e do produto eles deveriam entregar 30% à União e 20% aos Municípios, sendo que, na hipótese de descumprimento desse repasse, a arrecadação passaria a ser feita pela União, que, então, ficaria com 50% e atribuiria ao Estado só 30% (art. 10, parágrafo único).

Na Constituição de 1934 aparecem os Municípios, pela primeira vez, como titulares de tributos. Do desdobramento do imposto sobre imóveis rurais e urbanos — que era dos Estados — foram atribuídos aos Municípios os chamados impostos predial e territorial urbanos, sendo que o imposto predial devia ser cobrado sob a forma de décima ou de cédula de renda (art. 13, § 2º, item II). Citada Carta ainda apropriou aos Municípios o imposto de licenças; o imposto sobre diversões públicas; o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais (quer dizer, sobre o arrendamento); e as taxas sobre serviços municipais (art. 13, § 2º, itens I, III, IV e V).

#### 4. *Constituição outorgada de 1937*

A ditadura implantada com o denominado Estado Novo preservou quase toda distribuição tributária que constava na Constituição de 1934.

Apenas deixou de renovar o imposto sobre consumo de combustíveis (estrangeiros) para motor de explosão, que era de competência dos Estados (art. 23) e do imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, que pertencia aos Municípios (art. 28).

A criação de outros impostos foi concentrada só nos Estados, vedada, porém, a bitributação, ou seja, a decretação cumulativa, pelos Estados, de imposto reservado à União ou aos Municípios (art. 24).

#### 5. *Constituição democrática de 1946*

A 4ª Constituição da República repetiu na competência impositiva da União o imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira; o imposto sobre consumo de mercadorias; o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; o imposto sobre transferência de fundos para o exterior; e o imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal (art. 15, itens I, II, IV, V e VI). Aditou o imposto sobre “produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis

líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica" (art. 15, item III). Instituiu-se com este tributo o regime conhecido por "imposto único", na linguagem da própria Carta constitucional, que ainda mandou entregar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no mínimo, 60% da renda resultante (art. 15, § 2º).

A Constituição de 1946 ainda facultou à União que decretasse impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, sem partilha do produto, mas obrigando sua supressão gradual, dentro de cinco anos contados da data da assinatura da paz (art. 15, § 8º). Com relação ao imposto sobre consumo de mercadorias induziu uma imunidade para os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, isenção, portanto, inócua na Constituição, de vez que a lei poderia concedê-la independentemente da previsão constitucional (art. 15, § 1º). Quanto ao imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza, apesar dessa amplitude constitucional, a lei comum continuou omitindo ou retirando da incidência rendimentos diversos, especialmente o lucro obtido na compra e venda de ações e o lucro da agricultura e pecuária. Por outro lado, a Constituição mandou a União entregar aos Municípios, excluídos os das capitais, 10% do total que arrecadasse do imposto de renda, feita a distribuição em partes iguais e compelindo aplicação de pelo menos metade da importância em benefícios de ordem rural (art. 15, § 4º); essa distribuição causou a formalização de centenas de Municípios sem renda suficiente, principalmente para pleitear a participação correspondente.

Com referência aos *Estados*, a Constituição de 1946 confirmou a competência dos mesmos para decretar o imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, todavia diminuindo a alíquota máxima de 10% para 5% *ad valorem*, mantida a vedação de adicionais; o imposto sobre propriedade territorial, exceto a urbana (portanto, restrito o imposto à propriedade rural); o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*; o imposto sobre transmissão imobiliária *inter vivos*, separando agora como incidência paralela, descabidamente, a incorporação de propriedade imobiliária ao capital de sociedades; o imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, renovando concomitantemente a imunidade para a primeira operação do pequeno produtor, definível por lei estadual, e exigindo a uniformidade de alíquota, sem distinção de procedência ou destino, sem repetir nessa exigência a espécie dos produtos; e o imposto sobre os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia (art. 19). Com referência ao imposto sobre propriedade territorial rural excluiu da incidência os sítios de área não excedente a 25 hectares, quando os cultivasse, só ou com sua família, o proprietário que não possuísse outro imóvel (art. 19, § 1º).

Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, excedesse, em Município que não fosse o da Capital, ao total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado estava obrigado a dar ao Município, anualmente, 30% do excesso nele arrecadado (art. 20).

No que concerne à competência tributária dos *Municípios*, a Constituição de 1946 transferiu dos Estados para eles o imposto sobre indústrias e profissões, cujo produto já era dividido igualmente entre as duas esferas de governo (art. 29, item III). Repetiu para os Municípios o imposto predial e territorial urbano, o imposto de licença e o imposto sobre diversões públicas (art. 29, itens I, II e IV). E acrescentou o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência, em 1934 previsto apenas para a União e os Estados (art. 29, item V).

Impostos outros voltaram à competência da União e dos Estados, com exclusão do imposto estadual pelo federal idêntico (art. 21). A arrecadação desses impostos novos ficou com os Estados, que estavam obrigados a entregar, à medida que a arrecadação se efetuasse, 20% do produto à União e 40% aos Municípios onde se tivesse realizado a cobrança (art. 21).

A Constituição de 1946 reiterou, na competência cumulativa da União, dos Estados e dos Municípios, a cobrança de taxas (pela prestação de serviços específicos ao pagante) e acrescentou à competência das três espécies de pessoas constitucionais a cobrança de contribuição de melhoria, quando se verificasse valorização de imóvel em consequência de obras públicas, aditando ainda quaisquer outras rendas que pudessem provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços, portanto taxas, receitas patrimoniais ou ainda outras espécies (art. 30).

#### 6. *Constituição semi-outorgada de 1967*

A 5ª Constituição da República resultou de projeto encaminhado pelo Governo Militar ao Congresso Nacional, para ser discutido, votado e promulgado no curto tempo de 12 de dezembro de 1966 a 24 de janeiro de 1967, limitado o Poder Legislativo a aprovar ou rejeitar o projeto, já que hipotéticas emendas só podiam ser apresentadas após ter sido aprovado o projeto pela maioria dos membros das duas Casas do Congresso e sob restritivas condições, tudo na conformidade do Ato Institucional nº 4, de 7 de dezembro de 1966. A coercitividade imanente à proposta e a ausência de legitimidade constituinte do Congresso Nacional para apreciá-la, inclusive com redução do *quorum* de dois terços para maioria absoluta, para aprovação do projeto, materializam a Constituição de 1967 pelo menos como semi-outorgada.

No que diz respeito aos tributos, a Constituição de 1967 incorporou o centralismo tributário estabelecido pela Emenda nº 18, de 1º de dezembro de 1965, preparada por professores da Fundação Getúlio Vargas.

Na competência da *União*, repetiu o imposto sobre importação de produtos estrangeiros; o imposto sobre rendas e proventos de qualquer

natureza, excepcionando aqui a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; o imposto único sobre produção, importação, circulação, distribuição, ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; o imposto único sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; o imposto sobre extração (substituindo o impróprio substantivo "produção" da Emenda nº 18/65), circulação, distribuição ou consumo de minerais do País; e os impostos extraordinários de guerra externa, na sua iminência ou deflagração (art. 22, itens I, IV, VIII, IX e X, e art. 23). *Transferiu* dos Estados para a União o imposto sobre exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; e o imposto sobre propriedade territorial rural (art. 22, itens II e III). *Substituiu* o imposto sobre consumo de mercadorias, na órbita da União, pelo imposto sobre produtos industrializados (art. 22, item V). E ainda *acrescentou* o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; o imposto sobre transporte e comunicações não estritamente municipais; e os empréstimos compulsórios (art. 22, itens VI e VII, e art. 19, § 4º).

A Constituição de 1967, além de ter concentrado na União a maior quantidade e os mais produtivos impostos, ainda contrariou o secular princípio democrático da não tributação sem representação, estimulou a improvisação governamental e facilitou a corrupção administrativa, ao introduzir faculdade ao Poder Executivo para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre importação, do imposto sobre exportação e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, embora evoque condições e limites estabelecidos em lei e ajustamentos aos objetivos da política cambial e de comércio exterior, ou de política monetária (art. 22, § 2º).

Quanto ao imposto sobre propriedade territorial rural, confirma a imunidade sobre glebas rurais de área não excedente a 25 hectares, quando as cultivasse, só ou com sua família, o proprietário que não possuisse outro imóvel (art. 22, § 1º).

A respeito do imposto sobre produtos industrializados, determina que seja "seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores" (art. 22, § 4º). Foi inspirado no antifederativo imposto sobre valor agregado, adotado por diversos países europeus. Malgrado o CTN exija como principal fato gerador a saída do estabelecimento produtor, exteriorizando preconceituosa ojeriza a atos jurídicos, na verdade a tributação recai principalmente sobre vendas.

No que concerne aos impostos únicos, estabelece que a incidência é uma só vez, sobre uma dentre as operações previstas, e que excluem outros tributos relativos às mesmas operações, todavia admitindo que lei federal fixe critérios e limites para sobrepor a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias na distribuição, ao consumidor final, dos

lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, para aplicação da receita exclusivamente em investimentos rodoviários (art. 22, §§ 5º e 6º).

Aos Estados, a Constituição de 1967 manteve o imposto sobre transmissão de bens imóveis, todavia substituindo a incidência *inter vivos* por qualquer título, portanto ampliando a incidência também à transferência *causa mortis*. Mas, por outro lado, restringiu o objeto da tributação aos imóveis por natureza, aos imóveis por acessão física e aos direitos reais sobre imóveis, excetuados aqui os de garantia, mas inclusos os direitos à aquisição de imóveis, quando pela Constituição de 1946 abrangia todos os imóveis elencados nos arts. 43 e 44 do Código Civil. Limitou mais ainda a incidência ao dela excluir a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, inclusive mediante fusão, ou de bens desincorporados mediante extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, resguardando a tributação apenas quando a atividade preponderante for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis (art. 24, item I e § 3º).

Na competência dos Estados, substituiu o imposto sobre vendas e consignações, sob o preconceito de não tributar ato jurídico, pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, realizadas por produtores, industriais e comerciantes (art. 24, item II). Mas, essencialmente, são tributadas aquisições e alienações. Com referência a esse ICM, estabelece que a alíquota seja uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, não excedentes, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, aos limites fixados pelo Senado (art. 24, § 4º). Ainda com referência ao ICM, determina que seja não-cumulativo, de forma a ser abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, à semelhança do IPI, usando até fatos geradores comuns. Antifederativamente, exclui da incidência os produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior (art. 24, § 5º), decisão que devia ser deixada ao titular do tributo. Infringindo novamente a autonomia dos Estados, ordena que eles isentem do ICM a venda a varejo, diretamente a consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem (art. 24, § 6º). Finalmente, distribui o produto da arrecadação do ICM entre o Estado arrecadador e seus Municípios, na proporção de 80% e 20%, respectivamente (art. 24, § 7º).

A irrealista concepção dos dois ICM, um estadual e outro municipal, já na mencionada Emenda nº 18/85 que viria a ser absorvida pelo Código Tributário Nacional no ano subsequente, veio exigir cinco sucessivas alterações pelos Atos Complementares nºs 31/66, 34/67, 35/67 e 36/67, culminando com o Decreto-Lei nº 406/68, que substituiu toda a regência sobre o assunto naquele Código.

A Constituição de 1967 ainda apropria aos Estados o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter na qualidade de fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública (art. 24, § 1º).

Na competência dos *Municípios*, a Constituição de 1967 repetiu apenas o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 25, item I). Suprimiu o imposto de indústrias e profissões, o imposto de licenças, o imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre atos da economia do Município ou assuntos de sua competência (art. 25). No lugar desses tributos suprimidos, introduziu para os Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (art. 25, item II). Porém, os serviços de qualquer natureza logo foram restringidos, pelo Governo Militar e com afronta constitucional, a uma lista com 29 espécies de serviços, pelo art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-68, posteriormente ampliada para 66 espécies de serviços empresariais, neles incluído o exercício de profissões liberais e autônomas, pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8-9-69.

A Constituição de 1967 ignorou, acertadamente, o imposto municipal sobre operações relativas à circulação de mercadorias — previsto ao lado do imposto estadual de igual denominação pela Emenda nº 18/65 e o Código Tributário Nacional (arts. 59 a 62) — porque o Ato Complementar nº 31, de 28-12-66, já havia revogado essas desfuncionais disposições tributárias.

Essa Carta Nacional afirmou pertencer aos Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, cuja competência lançadora transferiu dos Municípios para a União a pretexto de utilizá-lo para reforma agrária (art. 25, § 1º, alínea *a*). Entretanto, o Governo Federal prejudicou os Estados, que perderam o tributo em 1961, e os Municípios, que deveriam receber a receita, porquanto submeteu-se ao tráfico de grandes e médios proprietários de terras e sempre deixou de cobrar parcela significativa do imposto lançado, conforme exposto em detalhes no item VI deste trabalho.

A Constituição de 1967 apropria aos Estados e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública (art. 24, § 1º, e art. 25, § 1º, alínea *b*).

A fim de compensar, em parte, a centralização tributária na União, promovida pela reforma tributária instituída pela Emenda nº 18, de 1965, a Constituição de 1967 criou os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, inicialmente formados, cada, com 10% da arrecadação do imposto de renda e 10% da arrecadação do imposto sobre produtos indus-

trializados (art. 26). Contrariando, todavia, regra de boa administração, além de princípio federalista, obrigou cada Estado e cada Município a aplicar 50%, pelo menos, da parte que lhe cabia do Fundo de Participação, em despesa de capital, como se em todos fossem iguais as prioridades (art. 26, § 2º).

A Constituição de 1967 alterou a partilha dos chamados impostos únicos, atribuindo aos Estados, Distrito Federal e Municípios: 40% do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; 60% do imposto sobre energia elétrica; e 90% do imposto sobre minerais (art. 28).

A competência para instituir imposto novo passou exclusivamente para a União, com a Constituição de 1967, concentrando ainda mais todo o produto (art. 19, § 6º).

Confirmou na competência das três pessoas constitucionais a cobrança de taxas pela prestação de serviços públicos e lhes acrescentou as taxas pelo exercício do poder de polícia (art. 19, II). Preservou, igualmente, para a União, os Estados e os Municípios, a competência para arrecadar contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas (art. 19, item III).

#### 7. *Constituição outorgada de 1969*

Sob a formal denominação de Emenda nº 1, de 17-10-69 — e com desatendimento aos preceitos que a Constituição de 1967 estabelecia para ser emendada (arts. 50 a 52) —, o Triunvirato Militar que assumiu o Governo em face de irreversibilidade da doença do Presidente Arthur da Costa e Silva, na verdade decretou nova Constituição para o País.

No tocante aos tributos, manteve a discriminação agasalhada pela Constituição de 1967, atribuindo à União os mais produtivos impostos e também sua maior quantidade.

O imposto sobre propriedade de veículos automotores, que a União vinha cobrando sob o impróprio nome de taxa rodoviária única — inconstitucional por não conter prestações de serviço específico e divisível e inconstitucional por não caber taxa única se houver serviços rodoviários prestados por Municípios, por Estados ou pela União —, foi transferido aos Estados pela Emenda nº 27, de 1965.

Em favor da União, introduziu uma contribuição para intervenção no domínio econômico, muito nebulosa mas com conotações de um imposto camuflado (art. 21, § 2º, item I).

Igualmente em benefício da União, explicitou tributos que vinham sendo cobrados há muitos anos, com vinculação da receita, nominando-os de contribuições tendo em vista o interesse da previdência social ou de categorias profissionais (art. 21, § 2º, item I). Nas denominadas contri-

buições para a previdência social existe um grupo de autênticos impostos indiretos, rotulados como "Cotas de Previdência", compreendendo: 3,6% do imposto de importação; 10% da renda bruta da Loteria Esportiva Federal; 14% do valor da venda dos bilhetes da Loteria Federal; 6% sobre o preço ex-refinaria da gasolina tipo "A"; e 3% do movimento global das apostas hípicas. O produto dessa receita é transferido pela União ao Sistema Nacional de Previdência Social, para cobrir parte de sua obrigação no custeio. Há ainda a contribuição do empregador, para ele um autêntico imposto trasladado no preço, já que nada tem a receber do Estado em contraprestação; e a contribuição do segurado, outro tributo que pode ser considerado uma taxa, porquanto vinculada a serviços e benefícios específicos, ao tributado e a seus dependentes. Além disso, a cobrança de contribuição de previdência não é competência privativa da União; malgrado a Constituição Federal venha silenciando a respeito, os Estados possuem regimes próprios para a seguridade social de seus funcionários e para o custeio cobram, legitimamente, taxas dos segurados.

As chamadas contribuições no interesse de categorias profissionais são de duas espécies. Uma espécie engloba as imposições sobre profissionais liberais e autônomos em favor das respectivas autarquias de fiscalização profissional. Outra espécie refere-se às imposições sobre os mesmos profissionais e os empregados e empregadores, em benefício dos sindicatos, sendo esse imposto inerente ao peleguismo sindical herdado do fascismo e do sistema corporativista importados pelo Estado Novo. Ambas as espécies de imposições, porém, apresentam os característicos inerentes aos impostos: prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito e que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 16).

Com referência à partilha do produto de imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, a Constituição de 1969 diminuiu de 20% para 12% as partes destinadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, destinando apenas 5% para o Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, estes acrescidos; 5% para o Fundo de Participação dos Municípios; e 2% para o Fundo Especial, comum aos Estados e Municípios (art. 25). Além disso, ditatorialmente estabeleceu que a entrega das quotas estaduais e municipais dependesse da aprovação de programas com base nas diretrizes e prioridades estabelecidas pelo Poder Executivo federal (art. 25, § 1º, alínea *a*). A precariedade financeira dos Estados e Municípios exigiu sucessivas majorações das parcelas destinadas aos mencionados Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, através das Emendas à Constituição nº 5/75 e 27/85, esta fixando 14% para o Fundo dos Estados, 17% para o Fundo dos Municípios e 2% para o Fundo Comum.

No que concerne aos chamados impostos únicos, a Constituição de 1969 reitera a partilha estabelecida pela Carta de 1967 (art. 26).

Deve ser enquadrada no exercício da competência para instituir imposto novo — preservado para a União pela Constituição de 1969 (art. 21, § 1º) — a criação do imposto sobre bens supérfluos, de 20% sobre o preço final, pela Lei nº 8.950, de 4-11-81, art. 1º. Esse tributo já nasceu sem possibilidade de ser aplicado, devido à dificuldade em delimitar as mercadorias supérfluas, dentro de cada espécie, e face à inconstitucional cumulatividade com o IPI e o ICM. Daí ter o Poder Executivo utilizado um subterfúgio para aparentar o cumprimento da lei, imputando um adicional a algumas alíquotas do IPI.

Com o objetivo de atenuar a penúria dos Municípios, a Emenda nº 17/80 mandou que os Estados redistribuíssem aqueles 50% do produto do imposto sobre transmissão de bens imóveis, partilha que o Anteprojeto da Comissão Arinos quer suprimir (art. 138, I, e §§ 1º e 2º, e art. 142).

## II. ARTIFÍCIOS TRIBUTÁRIOS DO GOVERNO FEDERAL

Importa conhecer o que vem significando — em grandezas monetárias e relativas — a distribuição dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios.

O pesquisador precisa acautelar-se contra os erros e as omissões que o Governo Federal passou a cometer na classificação e no registro de sua receita tributária, após a desastrosa extinção da Contadoria Geral da República, em 1967.

Os artifícios usados pela União, na intitulação e na escrituração dos tributos que lança e arrecada, vêm subestimando a real carga tributária e prejudicando os Estados e Municípios em parcelas significativas das transferências a que eles têm direito por determinações constitucionais, além de o controle passar a ser incompleto com relação a receitas creditadas diretamente a gestores de alguns programas federais.

Daí laborar inevitavelmente em erro qualquer pessoa que, apressada ou confiantemente, aceitar a classificação e os valores apresentados nos Orçamentos da União (que além dos aludidos artifícios têm inserido subestimativas de 30% a 50% ou mais), e mesmo os valores reconhecidos nos Balanços da União, assim como nas consolidações que se baseiam nas mesmas informações, como a publicação *Receita e Despesa da União, dos Estados e Municípios*, da Secretaria de Economia e Finanças e o *Boletim Mensal do Banco Central* (este com todos os dados desencontrados face ao Balanço da União).

Para exemplificar, de imediato, omissões na receita declarada de impostos, basta mencionar que a União arrecadou, em 1983, do imposto sobre propriedade territorial rural, a quantia de Cr\$ 14.518.670 mil, conforme reconhece a citada publicação da Secretaria de Economia e Finanças, volume XXVIII — *Receita e Despesa da União, dos Estados e Municípios* (p. 13). Todavia, o Balanço da União daquele ano só registra

Cr\$ 380.495,00, tanto na arrecadação bruta quanto líquida (fls. 1 e 7). Isso porque quase totalidade transitou pelo INCRA que, de resto, omitiu-se na cobrança de Cr\$ 59.312.623 mil, que significou 80,34% do valor lançado naquele mesmo exercício, no montante de Cr\$ 73.827.014 mil. Porém, as mais significativas omissões na receita de impostos materializam-se na errônea classificação em contribuições econômicas e sociais, sequer incluídas na receita tributária, como se fossem contribuições voluntárias ou doações particulares!

Por outro lado, da receita da União convém excluir aquela resultante de tributos de competência dos Estados e Municípios, cobrados pelo Distrito Federal e pelos Territórios, porquanto a receita destes entes federais, num estudo comparativo, precisa ser integrada à dos Estados.

As deformações afirmadas exigem que sejam analisadas e reclassificadas as contas do Balanço Financeiro da União, bem assim complementadas com receitas que nele não figuram, como o citado imposto sobre a propriedade territorial rural, apesar de o produto deste pertencer aos Municípios, ao lado de outros impostos cuja receita a Constituição manda partilhar mas que figuram no Balanço.

A dissecação e o reordenamento de receitas devem ser norteados pelo conceito diferenciado de cada espécie de tributo, ensinado pela ciência das finanças e assentado como norma jurídica pelo Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25-10-66. Nesse sentido torna-se oportuno transcrever as seguintes disposições daquele Código, que deve ser obedecido pela União, pelos Estados e pelos Municípios, bem como pelos sujeitos passivos:

“Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

“Art. 4º – A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.”

“Art. 5º – Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

.....  
“Art. 16 – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”  
.....

“Art. 77 — As *taxas* cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

.....

“Art. 81 — A *contribuição de melhoria* cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.” (A Emenda nº 23, de 1983, ao alterar a redação do item II do art. 18 da Constituição de 1969, substituiu “imóveis valorizados” por “imóveis beneficiados” por obras públicas e suprimiu o limite individual para o tributo.)

Por conseguinte, *tributo* é qualquer imposição pecuniária pelo Estado e que não seja punição de ato ilícito. Esse tributo será um *imposto* quando a obrigação de pagar independe de alguma atividade específica em benefício de pessoa tributada (chamada de sujeito passivo ou, com menor propriedade, de contribuinte, porque o substantivo deveria subentender voluntariedade para ajudar, colaborar, cooperar, dar ou fornecer). Será uma *taxa* quando há uma relação de atividade estatal específica à pessoa tributada, seja mediante a prestação ou disponibilidade, a ela, de serviço público divisível, seja mediante a regulação da prática de ato ou abstenção de fato em que a pessoa tributada tem interesse (arts. 78 e 79 do CTN). O tributo será *contribuição de melhoria* quando destinado a custear obra pública que cause valorização em bem imóvel de pessoa tributada.

É fundamental que a pessoa interessada no problema não se deixe envolver em sofismas nem submeter-se à palavra oficial, pois então será difícil sair do cipoal das intitulações tributárias. Tributos antigamente denominados claramente de impostos, como o sindical, passaram a ser chamados de contribuições. Embora existam imposições peculiares, como as de previdência social, que se aproximam de prêmios de seguro compulsório, e malgrado a antidemocrática Constituição de 1969 tenha explicitado, só para a União, em seu art. 21, § 2º, item I, competência para instituir “contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico o o interesse da previdência social ou de categorias profissionais” — ignorando inclusive a prática e a necessidade de os Estados exigirem contribuições de segurados de seus sistemas previdenciários —, as características concretas de cada imposição revelarão se se trata, efetivamente, de nova espécie de tributo ou se, ao contrário, não passa de disfarçado imposto, taxa ou contribuição de melhoria. As invocadas “contribuições de

intervenção no domínio econômico” dificilmente deixarão de conter os requisitos próprios do imposto, o mais antigo dos tributos, cobrado simplesmente em razão da soberania do Estado ou do titular do poder, para o que nunca faltaram pretextos. A inexistência, em imposições tão nebulosas e abrangentes, de características distintas dos impostos, impediria a delimitação entre os tributos e criaria, para a União, um poder tributário sem limites.

Na solução desse choque de interesses financeiros emerge a genialidade da regra contida no transcrito art. 4º do CTN, a qual, para a qualificação do tributo, acertadamente manda desprezar a denominação e demais características formais, assim como a destinação do produto da arrecadação.

### III. RECEITA DE IMPOSTOS VERDADEIROS DA UNIÃO

Quatro documentos oficiais são divulgados pelo Governo Federal com informações de sua receita: o *Balanco Financeiro da União*, mais completo e preciso porque contrapõe aos créditos da arrecadação os débitos dos agentes arrecadadores e se estriba nos respectivos comprovantes; o *Anuário Econômico-Fiscal da Secretaria da Receita Federal*; o *Boletim Mensal do Banco Central*, volume 22, que informa os fluxos acumulados da Receita Orçamentária; e a publicação *Finanças do Brasil*, volume XXVIII – *Receita e Despesa da União, dos Estados e Municípios*, editada pela Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda com base nos balanços contábeis daquelas pessoas constitucionais.

Tendo em vista que o principal objetivo deste trabalho consiste na mensuração da atual distribuição dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios – em grandezas monetárias e relativas –, torna-se necessário coligir e comparar dados pertinentes a um mesmo exercício fiscal.

A consolidação mais recente dos tributos arrecadados pela União, pelos Estados e pelos Municípios, refere-se ao ano de 1983, encontrando-se na mencionada publicação da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, editada em 1986. Dessa publicação será extraída a receita de impostos dos Estados (inclusive do Distrito Federal e dos Territórios) e dos Municípios. Todavia, em razão de não conter as receitas das denominadas “Contribuições Sociais e Econômicas” e outras imposições federais, e também não apresentar análise das taxas, a recomposição da Receita Tributária da União será feita com base no respectivo Balanço Financeiro, também de 1983, com a suplementação da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, omitida no Balanço da União mas informada na mencionada publicação da Secretaria de Economia e Finanças.

Os Quadros n.ºs 1, 2 e 3 (no final deste trabalho) apresentam, analiticamente, a verdadeira Receita Tributária da União, no ano de 1983,

por espécie de tributo, cujo montante é resumido a seguir, em valores históricos de Cr\$ 1.000,00:

**IMPOSTOS ASSIM CLASSIFICADOS**  
(Quadro nº 1) 8.481.409.445

**IMPOSTOS DISFARÇADOS SOB OS  
SEGUINTE TÍTULOS (Quadro  
nº 2)**

Contribuições Econômicas	1.348.841.808	
Contribuições Sociais	1.051.644.371	
Taxas	321.272.608	
Transferências Correntes	83.056.672	
Receitas Correntes Diversas	14.920.083	
Receita de Serviços	877.284	2.820.612.826

**TOTAL DOS IMPOSTOS** 11.302.022.271

**TAXAS (Quadro nº 3)** 45.849.507

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**  
(Quadro nº 3) 313

**TOTAL DA RECEITA DE TRIBU-  
TOS DA UNIÃO** 11.347.872.091

A reconciliação dessa Receita Tributária Efetiva da União com seu Balanço Financeiro de 1983 é apresentada no Quadro nº 4.

Para se formar um juízo independente sobre a irrealidade da classificação oficial da arrecadação impositiva da União, veja-se, no seguinte resumo, como é apresentada pelo Balanço da União, pelo Banco Central e pela Secretaria de Economia e Finanças; a divergência de valores entre as três fontes federais; e a comparação do que chamam de Receita Tributária em relação com a Receita Tributária retificada neste trabalho, tudo para o ano de 1983 e em milhões de cruzeiros (para ganhar espaço, com o que desaparece a insignificante receita de contribuição de melhoria, de apenas Cr\$ 313.224,00):

Espécie de Tributo	Balanço	BC	SEF	Retificada
Impostos	8.469.403	7.468.465	8.483.921	11.302.022
Taxas	367.288	319.526	367.288	45.850
Contribuição de melhoria	-	-	-	-
<b>Receita Tributária</b>	<b>8.836.691</b>	<b>7.787.991</b>	<b>8.851.209</b>	<b>11.347.872</b>

<i>Espécie de Tributo</i>	<i>Balanco</i>	<i>BC</i>	<i>SEF</i>	<i>Retificada</i>
Omissão da Receita Tributária	2.511.181	3.559.881	2.496.663	—
Contrib. Econôm. e Sociais	2.400.486	—	—	—
Transf. Correntes da União para o PIN e PROTERRA	83.057	—	—	—
Rec. Correntes Diversas Quota s/Renda de Loter.	14.920	—	—	—
Receita de Serviços Tarifa de Faróis	877	—	—	—
Adic. s/Petróleo e Deriv.	—	107.176	—	—
Receita para PIN	—	214.451	—	—
Receita para PROTERRA	—	142.963	—	—
Receita para FINSOCIAL.	—	608.578	—	—
Contrib. s/Consumo Açúcar e Alcool	—	148.412	—	—
Quota Salário-Educação	—	225.373	—	—
Contrib. s/Exportação de Café e Cacau	—	423.343	—	—
Quota de Previdência	—	126.124	—	—
<i>Receita Impositiva</i>	11.336.031	9.784.411	8.851.209	11.347.872
<i>Complemento P/Retificada</i>	11.841	1.563.461	2.496.663	—

Pode-se esclarecer de logo que a omissão apresentada na Receita Tributária do Balanço da União refere-se às imposições acima quantificadas, após a Receita Tributária, no valor de Cr\$ 2.499.340 milhões, mais o complemento final de Cr\$ 11.841 milhões, sendo que este corresponde à receita omitida do imposto territorial rural, de Cr\$ 14.518 milhões menos os impostos dos Territórios, de Cr\$ 2.511 milhões, e as taxas do Distrito Federal, de Cr\$ 166 milhões, ambos excluídos da Receita da União neste trabalho.

A falta apresentada na Receita Tributária pelo Banco Central foi em parte identificada nas imposições também explicitadas após a soma daquela, de Cr\$ 1.996.420 milhões, colocadas pela autarquia sob o título de "Outras Receitas" (não tributárias!) e que figuram no Balanço da União sob a classificação de "Contribuições Econômicas e Sociais" (também não tributárias!), em quantias diferentes, como pode ser conferido no Quadro nº 3. O complemento final de Cr\$ 1.563.461 milhões, de receita impositiva, refere-se, em parte, às diferenças apresentadas em cada tributo, enquanto que o complemento deve estar compreendido na rubrica "Diversos", daquelas "Outras Receitas", para a qual o Banco Central informa um ingresso de Cr\$ 4.428.265 milhões (p. 311 do boletim mencionado).

Quanto à omissão indicada para a Receita Tributária informada pela Secretaria de Economia e Finanças, de Cr\$ 2.496.663 milhões, sua publicação nada permite esclarecer, porquanto simplesmente exclui da Receita de Tributos as imposições classificadas sob as denominações de contribuições e demais especificadas no Quadro nº 3. Entretanto, acertadamente incluiu na receita de impostos o complemento do imposto sobre propriedade territorial rural, retificando a receita correspondente de apenas Cr\$ 581 mil, apresentada no Balanço da União, para a arrecadação efetiva, de Cr\$ 14.518.670 mil, apesar de indicar, erroneamente, como fonte, aquela peça contábil, quando a informação deve ter sido obtida no INCRA.

Com referência ao imposto sobre circulação de mercadorias, o principal tributo dos Estados, a única consolidação confiável da receita é a publicação mencionada da Secretaria de Economia e Finanças, porque cita como fonte os balanços de cada Unidade da Federação. Totalmente discordantes com essas informações são os dados do também citado *Boletim Mensal do Banco Central*, a ponto de atribuir à região Nordeste arrecadação superior ao triplo da receita da região sudeste e quase dez vezes a arrecadação da região sul (pp. 321 e 322, Boletim de janeiro-fevereiro de 1966).

#### IV. RECEITA DE IMPOSTOS DOS ESTADOS E DOS MUNICÍPIOS

Segundo o mencionado volume XXVIII de *Finanças do Brasil*, editado pela Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda (pp. 13, 24 e 25), a arrecadação dos impostos estaduais e municipais foi a seguinte no ano de 1983, em milhares de cruzeiros:

ESTADOS, inclusive Distrito Federal e Territórios:

Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM	5.452.004.050
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – IBI	128.953.264
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS ESTADUAIS</b>	<b>5.580.957.314</b>

**MUNICÍPIOS, inclusive Distrito Federal e Territórios:**

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	388.389.297
Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	238.893.529
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS MUNICIPAIS</b>	<b>627.282.826</b>

**V. AVALIAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS**

Conforme exposto nos itens III e IV, a receita de impostos, no ano de 1983, teve a seguinte distribuição, em grandezas monetárias e termos relativos:

PESSOA TRIBUTANTE	Cr\$ 1.000,00	%
UNIÃO (impostos federais)	11.302.022.271	64,55
ESTADOS + DISTRITO FEDERAL + TERRITÓRIOS (impostos estaduais)	5.580.957.314	31,87
MUNICÍPIOS + DISTRITO FEDERAL + TERRITÓRIOS (impostos municipais)	627.282.826	3,58
<b>T O T A L</b>	<b>17.510.262.411</b>	<b>100,00</b>

Ocorre que a Constituição de 1969 (arts. 25 e 26), com suas Emendas nºs 5/75 e 17/80, estabelecia, para o ano de 1983, que a União transferisse aos Estados e Municípios 23% do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, 60% do imposto sobre energia elétrica, 40% do imposto sobre lubrificantes e combustíveis e 90% do imposto sobre minerais; mais, aos Municípios, 100% do imposto sobre propriedade territorial rural. As Emendas nºs 23/83 e 27/85 viriam aumentar os percentuais para os exercícios subseqüentes.

Desde a Constituição de 1967 (art. 24, § 7º) os Estados, por sua vez, são obrigados a transferir aos Municípios 20% do imposto sobre circulação de mercadorias, disposição que na Constituição de 1969 encontra-se sob art. 23, § 8º. E na conformidade da Emenda nº 17, de 1980, os Estados ficaram também obrigados a transferir aos Municípios 50% do imposto sobre transmissão de bens imóveis, aditando o § 10 ao art. 23 da Constituição de 1969.

O Quadro nº 5 apresenta a recomposição da receita de impostos, após essas transferências constitucionais, calculadas globalmente sobre as receitas escrituradas pela União e pelos Estados às contas dos impostos mencionados. Após referidas transferências constitucionais, a apropriação do

produto dos impostos federais, estaduais e municipais apresenta a seguinte partilha, para o ano de 1983, ainda em milhares de cruzeiros (Quadro nº 5):

PESSOA TRIBUTANTE	Cr\$ 1.000,00	%
UNIÃO (impostos federais)	9.508.822.781	54,30
ESTADOS + DISTRITO FEDERAL + TERRITÓRIOS (impostos estaduais mais transferências federais e menos transferências estaduais)	5.315.420.282	30,36
MUNICÍPIOS + DISTRITO FEDERAL + TERRITÓRIOS (impostos municipais mais transferências da União e dos Estados)	2.686.019.348	15,34
Total da Receita Efetiva de Impostos	17.510.262.411	100,00

Verifica-se que, por influência das partilhas constitucionais, a participação da União diminuiu de 64,55% para 54,30%, a participação dos Estados decresceu de 31,87% para 30,36%, enquanto que a participação dos Municípios elevou-se de apenas 3,58% para 15,34%.

#### VI. TRANSFERÊNCIAS SONEGADAS AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Vê-se no Quadro nº 2 que em 1983 o Governo Federal contabilizou 30 impostos camuflados sob as classificações de Contribuições Econômicas e Sociais, Taxas, Transferências Correntes (da União para si mesma), Receitas Correntes Diversas e Receita de Serviços. Naquelas "Contribuições Econômicas e Sociais", encontram-se pelo menos seis receitas que deveriam ter sido partilhadas com os Estados e Municípios, no montante de Cr\$ 1.301.849.387 mil, porque na verdade são: imposto de renda e IPI ocultos na Contribuição para Investimento Social (Finsocial); imposto de renda de pessoas jurídicas destinado diretamente ao PIN e ao PROTERRA; imposto sobre combustíveis e lubrificantes manipulado nos preços de venda; imposto sobre produtos industrializados encoberto nas contribuições sobre consumo de açúcar e álcool; e imposto sobre produtos industrializados cobrado sob o título de selo especial de controle.

Além disso, o Governo Federal prejudicou os Municípios ao omitir-se na cobrança de 80,34% do imposto sobre propriedade rural lançado em 1983, de Cr\$ 73.827.014 mil, cujo produto pertence integralmente às Prefeituras.

A errônea classificação desses impostos disfarçados em receitas não tributárias, e o descumprimento de dever federal na cobrança do imposto territorial rural, significam sonegação de transferências aos Estados e Municípios, pelo Governo Federal. O Quadro nº 6 especifica essas receitas de impostos e faz a partilha determinada pela Constituição, sendo resumidas a seguir as transferências sonegadas, de 1983, em valores históricos e atualizados:

---

*Destinatários* Cr\$ 1.000 em 1983 X Variação OTN = Cr\$ 1.000 em 1986

---

*Estados*                    159.177.526 X 17,045.649 = 2.713.284.236

---

*Municípios*                218.490.149 X 17,045.649 = 3.724.306.389

---

*Total*                        377.667.675 X 17,045.649 = 6.437.590.625

---

Obviamente, artifícios semelhantes foram cometidos em anos anteriores e seguintes, o que poderá ser apurado mediante análise dos Balanços Financeiros da União.

Essas ilegais apropriações de dinheiros não transferidos aos Estados e Municípios, assim como a renúncia de imposto territorial rural em detrimento dos Municípios, efetivaram-se, pelo visto, com a complacência ou por incapacidade do Tribunal de Contas da União. Apesar de um tribunal ser, por definição, um órgão julgador, ao TCU foi conferida atribuição para calcular as quotas-partes pertencentes a cada Estado e Município nos Fundos de Participação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados (CF, art. 25, § 2º), bem como para fiscalizar a entrega das demais quotas-partes de recursos tributários arrecadados pela União (DI. 1.805/80, art. 4º). Investido em toda essa autoridade, o TCU, *data venia*, deveria estar atento à errônea classificação de receitas impositivas, principalmente face à inexistência deplorável de uma Contadoria da República, à qual competiriam tarefas dessa espécie.

## VII. ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE CONSTITUIÇÃO

### 1. Anteprojeto da Comissão Arinos

A Comissão Provisória de Estudos Constitucionais foi criada pelo Presidente José Sarney com a finalidade de preparar um anteprojeto de Constituição. Instalou-se em 3 de setembro de 1985, com o discurso do Chefe do Poder Executivo, que designou para presidir a comissão o jurista e político Afonso Arinos de Melo Franco e a compôs por mais 48

peçoas, que ostentam os seguintes títulos profissionais, sendo que algumas acumulam mais de uma especialidade:

Jurista	26
Empresário	5
Sociólogo	4
Jornalista	3
Economista	2
Sacerdote	2
Cientista Político	1
Médico	1
Engenheiro	1
Escritor	1
Professor	1
Dirigentes Sindicais de Empregados	1

Quer pela forma de escolha dos membros da citada Comissão, quer pela qualificação profissional dos mesmos, verifica-se ausência de representatividade do órgão, principalmente porque excluída a maioria das categorias dos trabalhadores e dos profissionais liberais.

Com referência à distribuição e à competência tributária, a Proposta da Comissão Arinos não oferece aperfeiçoamentos. Ao contrário, agrava a antifederativa concentração tributária na União, como se verá a seguir.

O anteprojeto, exteriorizando ausência de análise crítica, repete para o Governo Federal os impostos que a Constituição antidemocrática de 1969 lhe atribui e substitui, desastrosamente, o eficaz imposto sobre produtos industrializados (art. 137):

- imposto sobre importação;
- imposto sobre exportação;
- imposto sobre propriedade territorial rural (apesar da má administração pelo Governo Federal de 1967 a 1985, além do que confisca 20% do produto, que presntemente é todo destinado aos Municípios);
- imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (aditando detalhe impróprio para uma Constituição, de que o fato gerador coincidirá com o término do exercício financeiro da União);
- imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos e valores mobiliários;
- imposto sobre serviços de comunicações que, pela sua natureza ou extensão, se desenvolvam ou terminem em mais de um Estado (portanto sobre comunicações interestaduais);

— imposto sobre serviços de transportes rodoviários que, pela sua natureza ou extensão, se desenvolvam ou terminem em mais de um Estado (por conseguinte sobre transportes rodoviários interestaduais, em conflito com a proibição constitucional de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas, seus bens ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, reiterada sob art. 135, II, bem como em favorecimento dos transportes aéreos, ferroviários e aquáticos);

— imposto (único) sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidiria apenas uma vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência, sobre elas, de qualquer outro tributo, excetuado apenas, quanto aos combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o imposto sobre vendas a varejo, aditado para os Municípios;

— imposto (único) sobre extração, circulação, distribuição ou consumo dos minerais do País que forem enumerados em lei, imposto que incidirá apenas uma vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência, sobre elas, de qualquer outro tributo;

— imposto extraordinário de guerra externa, o qual à semelhança das Constituições de 1946, 1967 e 1969, incidiria sobre fenômenos já compreendidos ou não na competência tributária da União e deveria ser suprimido gradativamente após cessadas as causas de sua criação.

No lugar do IPI, prevê para a União o imposto sobre consumos especiais, o qual incidiria sobre produtos a serem enumerados em lei complementar, com alíquotas graduadas em função da essencialidade dos produtos e também não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante correspondente às anteriores (art. 137, item V e § 1º). Pelo visto, não há vantagem na troca.

Acrescenta à competência da União o imposto sobre propriedade de bens móveis de caráter suntuário, mas de logo excluindo da incidência os bens que chama de valor cultural, artístico ou religioso, definidos em lei complementar (art. 137, item XI). Do produto, 40% seriam dos Estados e 30% dos Municípios (art. 141 e art. 142, VI). Além de privilegiar a incidência especuladores e comerciantes de quadros e outras obras artísticas, culturais ou religiosas, assim como proprietários de imóveis suntuários, aludido imposto seria antioperacional e antieconômico, em face da circunstância de que mesmo bens móveis de semelhante funcionalidade podem ou não revestir suntuosidade, como trajes, mobílias, luminárias, objetos de decoração, automóveis, barcos, aviões etc. A experiência já foi tentada pela Lei nº 6.950, de 4-11-81, art. 1º, que instituiu o imposto sobre bens supérfluos, de 20% sobre o preço final, com o objetivo de cobrir o déficit da Previdência Social. Em razão do fato de que seriam supérfluas todas as mercadorias não essenciais e perante o impedimento

constitucional de cumular as incidências com o ICM e o IPI, esse imposto na verdade não está sendo exigido, tendo-se limitado o Poder Executivo a adotar um subterfúgio de majorar o IPI sobre alguns produtos industrializados.

Adita, outrossim, à competência da União um imposto disfarçado que intitula investimento compulsório, previsto para fazer face ao custeio de obras que a União (sempre só o Governo Federal é favorecido!) declare prioritárias e afirme que não possa ser atendido por dotações orçamentárias ou recursos obtidos mediante emissão de títulos da dívida pública de livre colocação no mercado (art. 134, § 12). Esse tributo seria um retrocesso histórico para a Idade Média, pois imposição semelhante era feita pelos senhores feudais sobre os servos da gleba, para construção de castelos, pontes e estradas, sob o simples argumento de necessidade. A natureza de verdadeiro imposto evidencia-se na soberana exigência pelo Estado, sem correspondência de serviços públicos, divisíveis ou não, aos pagantes. A espécie impositiva em nada é desfigurada pela promessa, contida no Anteprojeto, de que "A lei garantirá a liquidez desses investimentos" (art. 134, § 12), de resto garantia utópica, porque nenhuma lei encerra requisitos que assegurem a liquidez de qualquer investimento.

Como impostos camuflados e vinculados, o Anteprojeto da Comissão Arinos ainda repete, para a União, a imprecisa contribuição por intervenção no domínio econômico (acrescida pela Constituição de 1969); substitui a contribuição de interesse de categorias profissionais pela contribuição para custeio de encargos corporativos, abarcando, certamente, um imposto para fiscalização profissional, apropriado pelas autarquias federais com tal competência, e o antigo imposto sindical, pago compulsoriamente em benefício dos sindicatos dependentes do Ministério do Trabalho; menciona a contribuição para custeio dos encargos previdenciários; e adiciona a contribuição para custeio de outras formas assistenciais (art. 134, III, alíneas b e c e §§ 3º e 7º).

O Anteprojeto da Comissão Arinos não especifica em que consiste a contribuição para custeio dos encargos previdenciários, podendo abarcar a variedade em vigor: conjunto de impostos denominados "quotas de Previdência", cujo produto se destina a cumprir responsabilidade da União na cobertura das despesas de administração do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social; a contribuição paga coercitivamente pelos empregadores em geral; e a contribuição paga compulsoriamente pelos empregados e demais segurados da Previdência oficial federal.

O Anteprojeto da Comissão Arinos ainda confirma — só em favor da União — a competência para instituir empréstimos compulsórios (art. 135, § 11). Surgiram na Constituição de 1967 para casos excepcionais definidos em lei complementar (art. 19, § 4º). A Constituição de 1969, repetitiva em diversos pontos, fez idêntica previsão no art. 18, § 3º, ao mesmo tempo em que, no art. 21, § 2º, item II, renova a competência da União

para instituir empréstimos compulsórios nos casos especiais definidos em lei complementar, aditando que a eles aplicar-se-ão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. Essas redações duplicadas facilitaram sofismas, especialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de que a Constituição autorizaria dois grupos de empréstimos compulsórios embora ambos dependentes de lei complementar: os empréstimos especiais, sujeitos às regências inerentes aos tributos; e os empréstimos excepcionais, não limitados por regras disciplinadoras do poder de tributar. A proposta da Comissão Arinos estabelece como causa dos empréstimos compulsórios a necessidade de "fazer face aos encargos decorrentes de calamidade pública que exija auxílio ou providências federais, impossíveis de atender com os recursos orçamentários disponíveis", argumento sempre invocável (art. 134, § 11). Adita, por certo em razão dos abusos que o Governo Federal vem cometendo, que "a devolução do empréstimo compulsório será efetuada em dinheiro, cujo montante corresponderá ao seu poder aquisitivo real, em prazo não superior a cinco anos, contados da data de sua instituição, permitida, mediante opção do contribuinte, automática compensação de valor a ser devolvido com qualquer débito seu para com a União" (art. 134, § 11). Ainda estabelece, à semelhança da Constituição de 1969, que aos empréstimos compulsórios aplicam-se as disposições constitucionais e de leis complementares sobre matéria tributária, ressalvando a partilha da receita (art. 134, § 13).

Torna-se oportuno lembrar que o Código Tributário Nacional – que é anterior à Constituição de 1967 – permite que a União institua empréstimos compulsórios nos seguintes casos, que qualifiqueu de excepcionais (Lei nº 5.172, de 25-10-66, art. 15):

I – guerra externa, ou sua iminência (hipótese que as Constituições de 1946, 1967 e 1969 evocam para a cobrança de impostos extraordinários);

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis (hipótese invocada pelo Anteprojeto da Comissão Arinos); e

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo (hipótese não explicitada em nenhuma Constituição nem presumida pelo Anteprojeto da Comissão Arinos).

No que concerne aos *impostos novos*, a Proposta da Comissão Arinos reverte a competência para a União e os Estados, concorrentemente, como era nas Constituições de 1891, 1934, 1946 (art. 140). Sendo decretados pelos Estados, 40% do produto seriam destinados aos Municípios, e se forem decretados pela União, 30% do produto iriam ao Fundo de Participação dos Estados e 30%, para o Fundo de Participação dos Municípios (art. 142, III, e art. 144).

Para os *Estados*, o Anteprojeto da Comissão Arinos confirma (art. 138):

I — o imposto sobre circulação de mercadorias (apesar de ter-se revelado de difícil administração, principalmente no que se refere às operações interestaduais, verdadeiras ou fictícias);

II — o imposto sobre aquisição (ato jurídico adotado em vez da transmissão), já qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e

III — o imposto sobre propriedade de veículos automotores, vedando a instituição de impostos ou taxas sobre a respectiva utilização (imposto transferido aos Estados pela Emenda nº 27/85, no lugar do simulado imposto cobrado através do nome de taxa rodoviária única; mas enquanto a Emenda nº 27 divide o produto entre o Estado e os Municípios, em partes iguais, a Proposta da Comissão Arinos retém toda a receita com os Estados, conforme o art. 138, V e art. 142).

O Anteprojeto da Comissão Arinos estabelece para os Estados o imposto sobre doações e transmissões *causa mortis* de quaisquer bens ou valores (art. 138-II). O tributo pertencia aos Estados nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, todavia com a denominação mais apropriada de "imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*". As doações em vida incluíam os presentes, cujo controle seria de custo superior à receita, enquanto que as doações *causa mortis* seriam legados e, como tal, já estariam nas transmissões. Quanto aos valores, estão contidos nos bens. Além disso os bens imóveis já estariam atingidos pelo imposto sobre aquisição a qualquer título. Por outro lado, esse imposto sobre heranças e legados será de difícil administração pelos Estados, porque não dispõem de cadastro de bens de pessoas físicas, ao contrário da União.

A mesma Proposta acrescenta para os Estados o imposto sobre transporte rodoviário intermunicipal, que não ultrapasse os limites do Estado (art. 138-IV). Cabe também aqui lembrar que, tradicionalmente, as Constituições federais vêm proibindo a limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos, o que também faz o Anteprojeto sob exame (com acréscimo explicitado dos bens das pessoas) (art. 135, II). Apesar da inconciliabilidade constitucional, o Anteprojeto Arinos mantém o imposto federal sobre o transporte interestadual e autoriza o imposto estadual sobre o transporte intermunicipal, além do que discriminando contra o transporte rodoviário!

Para os *Municípios*, o Anteprojeto da Comissão Arinos repete (art. 139):

I — o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, estabelecendo que a alíquota será progressiva nos termos da lei

complementar – sem especificar se municipal, estadual ou federal – em função do número de imóveis do mesmo contribuinte e do tempo decorrido sem utilização socialmente adequada no caso de imóveis construídos (art. 139, I e § 2º);

II – o imposto sobre serviços de qualquer natureza, ressaltando expressamente os serviços incluídos na competência tributária da União ou dos Estados e os serviços “que não constituam fase necessária da produção de bens ou de atividade tributada pelo imposto sobre transporte rodoviário interestadual e intermunicipal”.

Acrescenta para os Municípios:

I – imposto sobre vendas a varejo, atribuindo a fixação de alíquota máxima à lei complementar, sem esclarecer se federal, estadual, ou municipal, e deixando de dirimir o conflito com ICM, estadual, e o imposto sobre consumos especiais, federal (art. 139, III e § 1º);

II – imposto sobre locação de bens móveis e arrendamento mercantil (art. 139-IV), atingindo incidências desarmonicas, pois alcançaria bens móveis na locação e bens móveis e imóveis no arrendamento mercantil;

III – contribuição para custeio de obras ou serviços resultantes do uso do solo urbano, que não poderá ter fato gerador nem base de cálculo próprio de tributos federais e estaduais (admitindo, por exclusão, municipais!) e que seria regulado por lei complementar, sem explicitar se municipal, estadual ou federal, parecendo, de resto, que o tributo teria conotações de taxa (art. 134, III, alínea d e § 3º).

No que diz respeito à participação de uma pessoa constitucional na receita de imposto decretado por outra, o Anteprojeto da Comissão Arinos adota as seguintes distribuições:

I – aos Estados e aos Municípios, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles e suas autarquias, a qualquer título (art. 141, 1ª parte, e art. 142, I), o que representa uma ampliação das retenções, de vez que as Constituições de 1967 e 1969 limitam a apropriação ao imposto retido sobre rendimentos do trabalho e de títulos de suas dívidas públicas e sem incluir as autarquias (arts. 24, § 1º, 25, § 1º, alínea b; e arts. 23, § 1º, 24, § 2º);

II – aos Estados e Municípios, respectivamente 40% e 30% do imposto sobre a propriedade de bens móveis suntuários, que

introduz na competência da União (art. 141, segunda parte e art. 142-VI);

III – aos Municípios, 80% do imposto sobre a propriedade territorial rural, incidente sobre imóveis situados em seu território (art. 142-II), pretendendo legalizar a retenção inconstitucional de 20% que o INCRA efetuava e que o Supremo Tribunal Federal cancelou;

IV – aos Municípios, 40% do produto de impostos novos instituídos pelos Estados (art. 142-III) ou 30% através do Fundo de Participação dos Municípios, da arrecadação de impostos novos decretados pela União (art. 140), sendo de notar que pela Constituição de 1946 os Municípios recebiam sempre 40% (art. 21), o que fora suprimido pelas Constituições de 1967 e 1969;

V – aos Estados, através do seu Fundo de Participação, 30% do produto de impostos novos instituídos pela União (art. 144), enquanto que pela Constituição de 1946 os Estados ficavam com 40% (art. 21) ao contrário das Constituições de 1967 e 1969, que concentraram toda receita na União (art. 19, § 6º, e art. 21, § 1º);

VI – aos Municípios, 50% do produto do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários, salvo quando a União destinar a receita à formação de reserva monetária ou de capital, para financiamento de programas de desenvolvimento econômico (arts. 142-IV e 145-V), ressalva que provavelmente nulificará a participação, tornando-a inexistente como na Constituição de 1969;

VII – aos Municípios, 20% do produto do imposto sobre circulação de mercadorias, incidente nas operações realizadas nos seus territórios (art. 142-V), como já estabelece a Constituição de 1969 (art. 23, § 8º);

VIII – do produto do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre consumos especiais, a União destinaria 14% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, 17% ao Fundo de Participação dos Municípios, 2% ao Fundo de Participação Especial, comum aos Estados e Municípios, e 1% a um novo Fundo de Participação das Regiões Metropolitanas, sendo reportada só para o último fundo forma disposta em lei complementar (art. 143); os percentuais de participação são iguais aos estabelecidos pela Emenda nº 27/85 para o imposto de renda e o imposto sobre produtos industrializados, salvo quanto à parcela acrescida para as Regiões Metropolitanas;

IX – do produto do imposto (único) sobre lubrificantes e combustíveis, bem como dos seus adicionais e outros gravames

federais, assim como do imposto (único) sobre energia elétrica, a União destinaria 60% aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 145, I e II), conforme, aliás, vigorava na Constituição de 1946 (art. 15, § 2º) e foi restabelecido pela Emenda nº 23/83 quanto aos lubrificantes e combustíveis;

X – do produto do imposto (único) sobre minerais do País, continuariam sendo destinados 90% aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 145, III), conforme já vigora desde a Constituição de 1967 (art. 28, III);

XI – do produto do imposto sobre transporte rodoviário interestadual, a União destinaria 50% aos Estados e ao Distrito Federal e 20% aos Municípios (art. 145, IV), partilha igual à feita pela Emenda nº 27/85.

No que concerne à competência cumulativa dos Municípios, dos Estados e da União, o Anteprojeto da Comissão Arinos mantém as taxas de prestação de serviços públicos, explicitados desde a Constituição de 1934 e as taxas de poder de polícia, previstas expressamente nas Constituições de 1967 e 1969, agrupando ambas as espécies sob o título errôneo de taxas remuneratórias de despesas (*sic*) com atividades específicas e divisíveis (art. 134, II). Confirma, semelhantemente, a contribuição de melhoria, referida a partir da Constituição de 1946 (art. 134, III, “a”). Introduce, outrossim, a contribuição para eliminação ou controle de atividade poluente – que viria a ser um imposto ou uma taxa – de competência concorrente, de forma que a contribuição federal excluiria a estadual e a municipal idênticas, e a estadual excluiria a municipal idêntica, convindo, quiçá, inverter a preferência (art. 134, III, e § 7º, *in fine*); além disso, essa contribuição não poderia ter fato gerador nem base de cálculo próprios de tributos federais e municipais (gênero que a proposta menciona, e não impostos), admitindo illogicamente, por exclusão, que pudesse usar fato gerador e base de cálculo próprio de outro tributo estadual (art. 134, § 3º).

## 2. Anteprojeto de Fábio Konder Comparato

Proposta de Constituição de Fábio Konder Comparato atribuiu à lei complementar a divisão dos impostos, ao lado do estabelecimento de normas gerais de direito tributário (art. 71). A distribuição fora da Constituição tem a vantagem de facilitar adaptações no tempo, principalmente depois que estabeleceu-se *quorum* de maioria absoluta para certas leis chamadas complementares.

Mas preocupou-se em assegurar o poder de tributar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, como é imanente a uma Federação (art. 70).

Fez questão de proteger os cidadãos e as empresas, repetindo a norma de que “nenhum tributo será instituído ou aumentado sem que a lei o

estabeleça, nem cobrada, em cada exercício financeiro, sem prévia e específica autorização orçamentária”, mas, perigosamente, admitiu “exceções especificamente previstas em lei complementar” (art. 72). Fortaleceu também a exigência de decretação da lei antes do início do exercício fiscal ao dispor: “Em relação a tributos, cuja base de cálculo se refere a fatos anteriores ao exercício de lançamento, a lei que os institui, altera sua base de cálculo ou aumenta a alíquota deve ser anterior à ocorrência de tais fatos” (art. 72, parágrafo único). Todavia, por exclusão, abre brecha para a exegese pela admissibilidade de decretação, no próprio ano em curso, de tributo cuja base de cálculo se refira a fato concomitante ao exercício em que ocorra o lançamento.

Seguindo princípios das Constituições anteriores — sem, contudo, repetir todos —, o Anteprojeto Comparato também veda “a qualquer dos componentes da Federação” (art. 73):

I — estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos inter-regionais, interestaduais ou intermunicipais, ou criar diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino no território nacional, (ou que deveria impedir os impostos sobre transportes);

II — instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros (regra em vigor mas violada com o PASEP); e

III — criar distinções de incidência tributária, em razão de cargo ou função pública federal, estadual ou municipal, do contribuinte (regra nova em texto constitucional brasileiro, a qual, todavia, não tolheria as privilegiadas isenções do imposto de renda a ocupantes de mandatos eletivos, magistrados e militares, desde que abrangendo os da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios).

Reproduz, ainda, uma das proibições que a Constituição de 1969 estabelece em seu art. 20, item I, embora mudando a redação da parte final, ao “vedar à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência quanto à localização de pessoas, bens ou serviços” (art. 74).

### 3. *Anteprojeto da Ordem e do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul*

A “Proposta de Constituição Democrática para o Brasil”, elaborada pela Seção do Rio Grande do Sul da ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL e pelo INSTITUTO DOS ADVOGADOS DO RIO GRANDE DO SUL, data de 3 de outubro de 1981.

O Sistema Tributário é tratado sob os artigos 93 e 103, compreendendo a Seção III do Capítulo I, dedicado à "Divisão Federativa do Poder".

No que diz respeito à regência tributária, algumas inovações são feitas pelo Anteprojeto da OAB-RS. Seguindo generalizado comodismo, reproduz, quase literalmente, sob os artigos 93, 95, 96, 97, 98 e 99, os preceitos contidos nos artigos 18, 19 e 20 da Constituição de 1969, assim como a concentradora apropriação de receitas em favor da União, repetindo os impostos existentes, inclusive os disfuncionais e os conflitantes com outras disposições constitucionais.

Restaura o art. 202 da Constituição de 1946, ao dispor que "os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte e a essencialidade dos bens sobre que incidirem" (art. 94). O preceito é juridicamente inócuo e peca pela generalização. O primeiro inconveniente da regra consiste em ter colocado no mesmo plano os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, inclusive tributos camuflados sob vários nomes, contrariando pelo menos os pressupostos das taxas, condicionadas que são à prestação ou à disponibilidade de serviços públicos específicos e divisíveis em benefício do contribuinte. Em segundo lugar, a exigência de "caráter pessoal" encerra expressão muito vaga, podendo ser interpretada desde a identificação pessoal do contribuinte até a formalização de lançamento anual sobre ele. Em terceiro lugar, em quase todos os tributos não há possibilidade de fazer a incidência pessoal em razão da posse de riqueza ou do auferimento de rendimentos ou da aquisição de bens e serviços, essenciais ou não, mesmo para os chamados impostos indiretos, incidentes sobre a produção, a venda, a circulação e o consumo. A questão não está condicionada à possibilidade da tributação pessoal mas, prioritariamente, à técnica para produção de receitas, envolvendo problemas de custos e benefícios para a arrecadação e a fiscalização. Finalmente preceito de tal espécie não encerra conteúdo coercitivo que permita a decretação judicial de inconstitucionalidade de tributações que desatendessem aos requisitos estabelecidos.

Ao repetir a vedação cumulativa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para a instituição de imposto, estabelecida no art. 19 da Constituição de 1969, acrescentou nas imunidades tributárias "as relações entre as cooperativas e os seus associados" (art. 98, item III, alínea e).

Similarmente, ao reproduzir a proibição contida no art. 20 da Constituição de 1969, para que a União venha "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro", aditou a ressalva "para compensar diferenças regionais, na forma de lei complementar" (art. 99, item I). Exceção dessa natureza sequer deveria ser cogitada perante a dificuldade de se medir o alcance das diferenças

regionais, inevitáveis em qualquer país de dimensões continentais, mesmo porque diferenças acentuadas também há entre Municípios de Estados prósperos.

Reitera a competência instituidora da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para (art. 93, correspondente ao art. 18 da Constituição de 1969):

I — taxas, arrecadadas em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

II — contribuição de melhoria, incidente sobre imóveis valorizados por obras públicas.

Quanto aos impostos, confirma na competência da União quase todos os absorvidos por ela, antifederativamente, na Constituição de 1969 (art. 100, item I, do Anteprojeto da OAB — RS), quais sejam:

I — imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

II — imposto sobre exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III — imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza, todavia suprimindo a ressalva "para a ajuda de custo e as diárias pagas pelos cofres públicos" e acrescentando requisitos de que a incidência sobre os ganhos de capital seja em progressividade superior à incidência sobre os rendimentos de trabalho;

IV — imposto sobre produtos industrializados;

V — imposto sobre operações de crédito e câmbio, omitindo as operações de seguro e as relativas a título ou valores mobiliários;

VI — imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (apesar de manter a proibição à limitação do tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos);

VII — imposto sobre produção, importação, distribuição (que a Constituição de 1967 substituiu por circulação) ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, omitindo similar tributação sobre os minerais do País;

VIII — imposto sobre o patrimônio volutuário das pessoas físicas, o qual vem corresponder ao imposto sobre bens superfluos, instituído pela Lei n.º 6.950, de 4-11-81, e ao imposto sobre

propriedade de bens móveis de caráter suntuário, previsto no Anteprojeto da Comissão Arinos, tendo em comum, todos os três, o puro preconceito, a dificuldade de especificar, sem favorecimentos, os bens a serem atingidos pela incidência, o alto custo do controle fiscal e a inconstitucional cumulatividade com outros impostos;

IX — imposto extraordinário sobre guerra externa (art. 100, item 7);

X — empréstimo compulsório na iminência ou no caso de guerra externa (art. 100, item 7).

O bom senso faz-se sentir no Anteprojeto da OAB-RS ao devolver à competência dos Estados o imposto sobre propriedade territorial rural (art. 101, item 1, inciso IV), pois o Governo Federal fracassou totalmente na cobrança desse tributo que se arrogara. Todavia, melhor ficaria com os Municípios, ao lado do imposto sobre imóveis urbanos.

Renova, ainda, na competência da União, a instituição de “contribuições para a manutenção da previdência e assistência social e profissional”, incluindo aí verdadeiros impostos pagos pelos empregadores, o imposto sindical pago pelos trabalhadores e o imposto sobre fiscalização de profissionais liberais e autônomos. Esqueceu, todavia, que os Estados também cobram contribuições de previdência social para os regimes próprios de seus funcionários.

Salutarmente, o Anteprojeto da OAB-RS suprime a ditatorial faculdade do Poder Executivo federal para alterar alíquotas ou bases de cálculo de impostos, abolindo também as nebulosas contribuições federais para intervenção no domínio econômico.

A participação na arrecadação federal, pelos Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios, é estabelecida em 20% do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, mais 40% do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e 60% do imposto sobre energia elétrica (art. 100, item 3, e art. 103, item 1). Esses quantitativos já estão superados pelos atualmente em vigor.

Para os Estados, mantém a principal fonte tributária dos mesmos, através do disfuncional imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, todavia aditando o diferimento ao primeiro adquirente do imposto que seria devido pelo pequeno produtor (art. 101, item I, inciso III). E restabelece na competência dos Estados os seguintes impostos que lhes haviam sido adjudicados na Constituição de 1946:

I — imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à

sua aquisição (bens imóveis que as Constituições de 1967 e 1969 passaram a submeter a igual tributação em qualquer causa de transmissão, todavia excluindo da incidência a incorporação ao patrimônio de pessoas jurídicas ou sua desincorporação, isenção esta acolhida pelo anteprojeto embora não concedida na Constituição de 1946);

II — imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens móveis, imóveis e valores mobiliários (estes já compreendidos nos primeiros, segundo o Código Civil), explicitando requisito para incidência progressiva, obediente ao valor do monte e à ordem de vocação hereditária, e à imunidade para os bens de pequeno valor e o imóvel de residência da família (imposto que as Constituições de 1967 e 1969 suprimiram com relação aos bens móveis);

III — imposto sobre propriedade territorial rural, aditando que deverá ser progressivo, em razão do valor da terra, e regressivo, em função da produtividade, e ampliando a imunidade de 20 para 100 hectares, quando a terra seja cultivada, só ou com sua família, por proprietário que não possua outro imóvel.

Restaura para os Estados a competência para instituir outros impostos, desde que não tenham base de cálculo ou fato gerador idênticos aos da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 101, item 7).

Repete, da Constituição outorgada em 1969 (art. 23, § 6º), disposição antifederativa e disfuncional de que as isenções do ICM só possam ser concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados pelo Poder Executivo dos Estados, acrescentando a ratificação pela Assembléia Legislativa de cada um (art. 101, item 5).

Melhora, entretanto, as finanças dos Municípios, ao majorar sua participação de 20 para 40% na arrecadação do ICM (art. 101, item 6).

No que concerne aos impostos dos *Municípios*, mantém a limitação feita nas Constituições de 1967 e 1969, atribuindo-lhes apenas (art. 102):

I — imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; e

II — imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Estabelece ainda o Anteprojeto da OAB-RS que a União deverá, sempre que houver interesse por parte dos Estados ou do Distrito Federal, confiar-lhes a arrecadação dos impostos sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e sobre energia elétrica (art. 103, item 3). Parece que isso é matéria de convênio.

#### 4. Proposta do Partido Comunista Brasileiro

A Proposta do PCB, publicada em março de 1986 pela Editora Novos Rumos, praticamente extingue a Federação, embora afirme, sob o Tema 186, que "O Brasil é uma República Federativa, constituída sob regime representativo, pela união indissolúvel dos 25 Estados e do Distrito Federal".

Isso porque suprime o poder dos Estados e dos Municípios para criar impostos, restringindo a competência tributária dessas pessoas federadas à instituição, apenas, das duas espécies menos expressivas de tributos (Tema 163):

I – taxas, arrecadadas em razão do poder de polícia ou pela utilização de serviços específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

II – contribuição de melhoria, incidente sobre imóveis valorizados por obras públicas.

Todos os impostos são reservados à competência exclusiva da União, com a seguinte especificação (Tema 171):

I – imposto sobre importação de produtos estrangeiros,

II – imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – imposto sobre rendas, operações financeiras (na verdade sobre rendimentos dessas operações) e proventos de qualquer natureza, com incidência sobre os ganhos de capital e de patrimônio voluptuário das pessoas físicas em progressividade superior à incidência sobre os rendimentos do trabalho;

IV – imposto sobre propriedade, acentuando-se a incidência sobre as heranças (omitidos os legados) e o patrimônio voluptuário de qualquer natureza, englobando:

a) transmissão *inter vivos* de bens imóveis por natureza e cessão (deve ser acessão) física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição;

b) transmissão *causa mortis* de bens móveis, imóveis e valores imobiliários (ou mobiliários?), com incidência progressiva obediente ao valor do monte e à ordem de vocação hereditária, imunes os bens e o imóvel de residência familiar único quando de pequenos valores (*sic*);

c) propriedade predial e territorial urbana, o primeiro progredindo em relação à área e valor da edificação, e o segundo em relação à área, valor e ao período de tempo não edificado;

d) propriedade territorial rural, que será progressivo em relação ao valor da terra, e regressivo em função da sua produtividade, e não incidirá sobre glebas rurais não excedentes a cem hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;

V – imposto sobre o uso e consumo de bens e serviços, com incidência de natureza seletiva sobre os bens (portanto sem seletividade sobre serviços), progredindo na razão tributo/rendimento denominador objeto do imposto de renda (1) a favor dos bens de trabalho, essenciais no consumo das faixas de renda mais baixas da população, englobando:

a) operações de industrialização e circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, bem como prestação de serviços de qualquer natureza (portanto os atuais IPI, ICM e ISS);

b) produção, importação, distribuição ou consumo de minerais, lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de (ou e?) energia elétrica (os atuais impostos únicos);

c) serviços de transporte e comunicações (apesar de no Tema 167, item II, repetir a proibição de limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais); e

d) operações de crédito, câmbio, seguros e valores mobiliários.

Tendo optado, essa Proposta para a Constituinte, pela concentração dos impostos na União, não se justifica a discriminação em texto constitucional. Pelo mesmo motivo, tem menos sentido, ainda, a repetição da regra em vigor de que “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário; disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar” (Tema 165).

Apesar de suprimir a competência impositiva dos Estados, illogicamente reitera a antifederativa disposição em vigor, sujeitando a concessão ou a revogação de isenções do ICM a convênios celebrados com o Poder Executivo e ratificados pelo Poder Legislativo dos Estados (Tema 174).

Preserva ainda na competência impositiva da União:

I – contribuições para a manutenção da previdência e assistência social e para atender ao interesse de categoria profissional (Tema 175), aceitando aí, por ausência de explicitação, impostos camuflados sob as denominações de “quotas de previdência”, “contribuições de empregador”, “contribuições para fiscalização profissional”, “contribuições sindicais” e outras;

II — empréstimo compulsório e impostos extraordinários, ambos na iminência ou no caso de guerra externa (Tema 176), restringindo, pois, a hipótese do mútuo obrigatório.

Para a administração dos impostos, a Proposta do PCB preconiza um monstruoso Conselho Nacional de Tributação, com atribuições para baixar as normas e instruções sobre o lançamento, fiscalização e recolhimento dos impostos em todo o território nacional, para as agências arrecadadoras da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Tema 177). Malgrado preveja representação paritária dos três níveis de governo, na composição de citado Conselho Nacional de Tributação (Tema 177), identifica-se como órgão tipicamente ditatorial e antifederativo, podendo-se antever sua prepotência sobre os Estados e Municípios, sua ineficiência operacional e sua corruptibilidade intrínseca, como sói ocorrer no centralismo governamental. Concentrando na União o poder de decretar impostos, a Proposta do PCB manda distribuir o produto da arrecadação, destinando 50% ao Fundo Federal, pertencente ao Tesouro Nacional, 30% ao Fundo de Participação dos Estados e 20% ao Fundo de Participação dos Municípios (Tema 179).

As grandes vantagens da divisão dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios consistem na garantia de real autonomia a cada ente constitucional e, no plano administrativo, na responsabilidade de cada qual pela criação, fiscalização e arrecadação de impostos que lhes foram distribuídos, o que supre falhas de uns sobre outros, em benefício de todos.

A Proposta do PCB, na parte do Sistema Tributário, embasou-se, perceptivelmente, no Anteprojeto da OAB-RS, a ponto de reproduzir desta, literalmente e na mesma ordem seqüencial, as seguintes regências: Tema 163 do art. 93; Tema 164 do art. 94; Tema 165 do art. 95; Tema 166 do art. 96; Temas 167, 168 e 169 do art. 98; e Tema 170 do art. 99.

Por causa da centralização de todos os impostos na União — no que conflita substancialmente com o Anteprojeto da OAB-RS —, a Proposta do PCB apresenta algumas alterações, sem inovar, todavia, as espécies de impostos e outras disposições, apresentando as seguintes correspondências entre os dois anteprojetos: Tema 171 com art. 100, item 1 (impostos federais), art. 101, item 1 (impostos estaduais) e art. 102 (impostos municipais); Tema 172, com art. 100, item 2; Tema 103 com art. 101, item 3; Tema 174 com art. 101, item 5 (apesar da descabida repetição de concessão de isenções por Estados); Tema 175 com art. 100, item 5 (com acréscimo de vedação para cobrança de contribuições previdenciárias dos aposentados e pensionistas); Tema 176, com art. 100, item 7; Tema 178 com art. 100, item 3, art. 101, item 6, e art. 103, item 3 (referentes à partilha tributária, em que a generaliza e altera percentuais); Tema 179 com art. 100, item 2 (introduzindo apenas a exigência de ponderação no cálculo da distribuição da arrecadação tributária, inocuamente, já que não explicita os pesos); Tema 180 com art. 100, item 4 (com acréscimo da previsão dos prazos para

a distribuição dos fundos de participação); Tema 181 com art. 103, item 3 (trocando apenas "artigo" por "capítulo" ao aludir à distribuição, de que tratam, a rigor, apenas os Temas 178 e 179 e não o capítulo); Tema 182 com art. 97, 1ª parte (relativamente aos impostos do Distrito Federal, coerentemente substituindo-os por "quotas" já que todos os impostos seriam da União, mas incoerentemente deixando de referir-se aos Territórios).

As inovações significativas — e desastrosas política e administrativa-mente — consistem precisamente na concentração de todos os impostos na União (Tema 101) e, conseqüentemente, na criação de um poderoso e anti-federativo Conselho Nacional de Tributação (Tema 177) mais a partilha da arrecadação de todos os impostos entre um Fundo Federal (50%), um Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (30%) e um Fundo de Participação dos Municípios (20%), em proporção ainda concentradora. Procedentemente, adaptou para o plano federal, sob o Tema 183, a disposição contida no § 8º, *in fine*, do art. 23 da Constituição, especifica ao ICM, determinando que as parcelas pertencentes aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios sejam creditadas em contas especiais em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei complementar (a Constituição explicita lei federal, o que está implícito, embora os Estados também possam instituir lei complementar).

Em conseqüência da supressão do poder tributário dos Estados e dos Municípios, a Proposta do PCB deixou de reproduzir, da Proposta da OAB-RS: o art. 99, item III, correspondente a igual item do art. 20 da Constituição de 1969, o qual veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino; o art. 101, item 2, que estabelece a qual Estado compete o imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (regência que a Proposta da OAB-RS copiou do art. 23, § 2º, da Constituição de 1969); e o art. 101, item 7, em que a Proposta da OAB-RS restaura para os Estados (e o Distrito Federal) a faculdade de instituir outros impostos, desde que não tenham base de cálculo ou fato gerador idênticos aos da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Coerentemente, a Proposta do PCB também deixa de repetir o item 6 do art. 100 da Proposta da OAB-RS, que por sua vez é reprodução literal do § 4º do art. 21 da Constituição de 1969, que prevê que a lei possa destinar a receita do imposto sobre exportação e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários para a formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programas de desenvolvimento econômico. Na verdade, essa faculdade erige-se em excrescência orçamentária, porquanto no Orçamento Fiscal é que devem ser destinados todos os recursos financeiros, salvo quanto aos impostos vinculados.

Afora o exposto, a Proposta do PCB acrescenta, procedentemente, os sindicatos na imunidade tributária, inovando tanto a Proposta da OAB-RS (art. 98, inciso III) quanto a Constituição de 1969 (art. 19, inciso III).

## VIII. SUGESTÕES PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

*Preliminarmente, deve ser enfatizado que uma Constituição Nacional deveria ser um estatuto suprapartidário, que possa, no maior consenso possível, absorver princípios básicos aceitáveis pelas diversas correntes políticas no tempo, e não diretrizes de um partido com hegemonia no momento. No que diz respeito ao conteúdo da Carta constitucional, a perenidade aconselha concisão razoável e a eficácia recomenda coercitividade imanente aos preceitos, a fim de que o Poder Judiciário possa invalidar leis e atos incompatíveis com as regras constitucionais.*

No que concerne ao Sistema Tributário, cabe enaltecer a flexibilidade contida no Anteprojeto de Constituição de FABIO KONDER COMPARATO, ao transferir à lei complementar a discriminação de tributos entre a União, os Estados e os Municípios. Essa alternativa facilitaria a redistribuição, a complementação e a supressão de impostos em face do efetivo comportamento da arrecadação, das transformações econômicas, das inovações tecnológicas e das mutações políticas, sem necessidade de emendar a Constituição. Além disso, é impossível prever todos os impostos que, potencialmente, poderiam ser criados na dinâmica da economia e na multiplicidade de negócios propiciados no regime de livre iniciativa.

Porém, a seguirem nossa tradição republicana, os Constituintes de 1987 talvez se inclinem por uma rígida distribuição de impostos na Carta federal, com vistas a garantir fontes de receitas coercitivas a cada nível de governo, apesar de os acontecimentos históricos de 1966 a 1979 terem evidenciado a precariedade da segurança constitucional, mediante o atropelamento, pelo Executivo federal, da autonomia financeira, legislativa e política dos Estados e dos Municípios.

A preferência por uma especificação de impostos na Constituição Federal torna a distribuição mais difícil e cautelosa, porquanto será necessário antever alguns impostos que possam nem vir a ser instituídos formalmente, assim como será preciso reger a hipótese de criação e partilha de impostos não previstos.

Qualquer tributo precisa ser produtivo como instrumento de receita, simples em suas incidências, quanto possível, fiscalizável a baixo custo, razoavelmente suportável a fim de desestimular a sonegação ou a revolta, cômodo em sua forma de pagamento e controlável em seus efeitos econômicos e sociais.

*Esse conjunto de requisitos da eficácia tributária exige uma variedade de tributos e, principalmente, uma multiplicidade de impostos, ao invés do utópico imposto único.*

Numa Federação torna-se necessário, ainda, que os impostos sejam estrategicamente divididos entre o Poder Central e os Poderes estaduais e locais, tanto com vistas à produção de recursos adequados às funções

estatais atribuídas a cada nível quanto para a complementação recíproca dos controles fiscais. Para tanto, é benéfica a existência de impostos que recaiam sobre estágios diversos das atividades de produção, comércio e consumo, preferencialmente divididos na competência instituidora e administrativa, com o que haverá oposição de controles em pelo menos duas pontas.

As Constituições Federais de 1967 e 1969 passaram a concentrar na União 12 impostos ostensivos mais os impostos novos e os empréstimos compulsórios, deixando um resíduo de apenas 2 impostos para os Estados e outros 2 para os Municípios. Na Constituição de 1946 a União detinha 7 impostos e dividia com os Estados os impostos novos, enquanto que os Estados possuíam 6 impostos exclusivos e os Municípios outros 5.

Além dessa distribuição, formal, o Governo da República se arrogou 30 impostos disfarçados, sob os mais variados títulos mas, principalmente, sob a denominação de "Contribuições Econômicas e Sociais", impostos que aumentaram a receita dessa espécie em 33% no ano de 1983.

Essa estrutura de impostos deu à União o domínio de 85% do produto correspondente, aos Estados 32% e aos Municípios menos de 4%. Após as transferências constitucionais, a concentração diminuiu um pouco, ficando a União com quase 55%, os Estados com pouco mais de 30% e os Municípios atingindo 15%, em 1983.

Para os anos de 1984 e seguintes decresceu algo, e gradativamente, citada concentração da receita de impostos, em consequência da elevação das participações dos Estados e dos Municípios em impostos federais, assim como da transferência aos Estados do imposto sobre propriedade de veículos automotores (embora 45% do produto da substituída TRU também fossem partilhados entre os Estados), tudo determinado pelas Emendas nº 23/83 e 27/85, resultando nos seguintes percentuais a transferência dos impostos federais, para os anos mencionados:

IMPOSTO SOBRE	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Renda	23	28	32	33	33	33
Produtos industrializados	23	28	32	33	33	33
Lubrificantes e combustíveis	40	44	48	52	56	60
Energia elétrica (1946 = 60%)	60	60	60	60	60	60
Minerais (1967 = 90%)	90	90	90	90	90	90
Transportes rodoviários	—	—	—	70	70	70
Propriedade veículos automotores	—	—	—	100	100	100

Embora seja quase impossível suprimir repasses de recursos pelo Governo Federal aos Estados e Municípios, num país de dimensões con-

tinenciais e com naturais disparidades regionais, o princípio federativo exige que, tanto quanto possível, cada pessoa constitucional disponha de competência tributária compatível com a autonomia necessária. A participação dos Estados e Municípios em fundos de impostos federais tende a colocá-los na dependência financeira do Governo federal, ao mesmo tempo que desestimula os Governos estaduais e municipais a explorarem as potencialidades tributárias de seus espaços geo-econômicos, protegendo-se dos desgastes eleitorais que a tributação normalmente causa; além desses inconvenientes abre oportunidades para extorsões administrativas para liberação de recursos, conforme denunciaram alguns Prefeitos no encontro que tiveram em Brasília de 23 a 25-3-87, no auditório do Senado.

Logicamente, o valor da distribuição dos impostos é mutável com alterações nas alíquotas, modificações nas partilhas, introdução de impostos novos e maior presença fiscalizadora.

A restauração da Federação brasileira, nesse quadro institucional, impede a adoção da discriminação tributária contida no Anteprojeto de Constituição da Comissão Arinos, porquanto agrava a concentração de impostos na União, ao reiterar para ela os previstos na Constituição de 1969, inclusive os impostos disfarçados sob os títulos de contribuições para intervenção no domínio econômico e de empréstimo compulsório. Substitui, sem vantagens, o imposto sobre produtos industrializados pelo imposto sobre consumos especiais e o imposto sobre bens supérfluos (criado pelo art. 1º da Lei nº 6.950/81 sem previsão constitucional) pelo imposto sobre propriedade de bens móveis de caráter suntuário. Além disso, aditou à competência da União mais três impostos disfarçados sob as denominações de contribuição para custeio de outras formas assistenciais, contribuição para eliminação ou controle de atividade poluente e investimento compulsório. Não tomou conhecimento, porém, dos impostos camuflados pelo Governo federal fora da receita tributária.

A Proposta de Constituição da Ordem dos Advogados do Rio Grande do Sul também se revela inadequada à Federação, pois repete, comodamente, os impostos que a Constituição de 1969 distribuiu à União, com os atenuantes de devolver aos Estados o imposto territorial rural, de restabelecer para os Estados o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis* e de atribuir-lhes os impostos novos. Confirma para os Municípios apenas os dois impostos que a Carta de 1969 lhes deixou.

A Proposta do PCB é a pior das quatro, ao centralizar todos os impostos na União, embora prometendo partilhar o produto da receita com 50% ao Tesouro Nacional, 30% aos Estados e 20% aos Municípios.

Em harmonia com a doutrina e o Código Tributário Nacional — desprezados os enxertos ditatoriais —, e mesmo como diretriz preventiva de controvérsias administrativas e demandas judiciais, convém que a Constituição mantenha a classificação dos tributos nas três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E na distribuição tributária

é imperioso que respeite os princípios federativos e atenda às características de cada imposto, sendo aconselhável, ainda, levar em conta a tradição brasileira.

Dentro dessa orientação maior, há que preservar a competência cumulativa da União, dos Estados e dos Municípios para a imposição de taxas e de contribuições de melhoria.

Quanto aos impostos, embora não seja incompatível com uma República Federativa a total liberdade e até a superposição impositiva, bastando lembrar essa prática nos Estados Unidos da América, a tradição brasileira assentou a exclusividade de cada imposto a uma ou a outra pessoa tributante, mesmo com referência a impostos novos, cuja competência ora era deferida aos Estados (Constituição de 1937), ora à União (Constituições de 1967 e 1969), ora era concorrente, mas com a arrecadação atribuída aos Estados, com partilha do produto (Constituição de 1934), ou com prevalência do imposto federal e também com divisão da receita (Constituição de 1946).

Seguindo essa diretiva, nossa sugestão apropriaria para a União os seguintes impostos, nos quais lhe é aditado o imposto sobre heranças e legados e são oficializados alguns dos impostos disfarçados sob vários títulos, com desprezo ao destino ou à vinculação da receita:

#### IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO

Seria despojado da despicienda explicitação dos produtos estrangeiros, cuja limitação aparecerá nas incidências.

#### IMPOSTO SOBRE RENDA

Suprimindo a desnecessária menção aos "proventos de qualquer natureza", mesmo porque inúmeros rendimentos não vêm sendo tributados, apesar da autorizada exegese de PONTES DE MIRANDA, contrária a qualquer exclusão não contemplada na Carta Federal. Na receita correspondente devem entrar as parcelas destacadas pelo Governo ao PIN e ao Proterra, na forma dos Decretos-Leis nºs 1.106/70 e 1.179/71.

#### IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Continuaria como está, com exclusão dos produtos que seriam submetidos ao novel imposto sobre microempresas.

#### IMPOSTO SOBRE CRÉDITO, CÂMBIO, SEGURO E VALORES MOBILIÁRIOS

Seria simplificado o título e eliminada a referência aos títulos, pois implícitos nos valores mobiliários.

## IMPOSTO SOBRE TELECOMUNICAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERNACIONAIS

Acolhe a exclusão, proposta pela Comissão Arinos, das comunicações intra-estaduais, e restringe a absurda veleidade do Código Tributário Nacional de tributar a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, desde que extramunicipais, considerando, ainda, que o usuário já paga tarifas de correio, telégrafo, telefonia, rádio e outros meios de comunicação.

## IMPOSTO SOBRE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS OU GASOSOS

Seria individuado cada imposto único, suprimida a explicitação dos fatos geradores e reunidas as tributações cumulativas na produção e no consumo (absorvendo o imposto disfarçado em contribuição econômica sobre o preço no varejo).

## IMPOSTO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Também destacado dos demais impostos únicos.

## IMPOSTO DE GUERRA EXTERNA

Mantido para as hipóteses de conflito militar ou sua iminência.

## IMPOSTO PARA SEGURO SOCIAL

Abarcaria as incidências da denominada quota de previdência (Decretos-Leis 1.505/76 e 1.556/77, além do art. 135 do Decreto 77.077/76), mais a contribuição do empregador, sendo classificável nas taxas a contribuição do segurado.

## IMPOSTO PARA EDUCAÇÃO

Corresponde à impropriamente denominada "contribuição do salário-educação", instituída pela Lei nº 4.440/64, se mantida.

## IMPOSTO PARA MELHORAMENTO DOS PORTOS

Substitui a taxa de igual nome, criada pelo Decreto-Lei nº 8.311/45 e reformulada pela Lei nº 3.421/58.

## IMPOSTO SOBRE FARÓIS

Sucedo a tarifa de utilização de faróis, de que trata o Decreto-Lei nº 1.023/69, embora o tributo possa até ser eliminado face à baixa produção financeira.

## IMPOSTO PARA FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS

Oficializa o tributo cobrado sob o título de "anuidades" pelas autarquias federais de fiscalização profissional.

## IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E LEGADOS

Corresponde ao antigo imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*, atribuído aos Estados pelas Constituições de 1934, 1937 e 1946, todavia sem significado financeiro nem efeito social. A COMISSÃO ARINOS e a OAB-RS propõem a recriação do tributo na competência dos Estados, onde estava até a Constituição de 1946. Parece-nos, todavia, que tributação dessa espécie deveria guardar uniformidade nacional, além do que só a Fazenda Federal tem tradição no cadastro de bens de pessoas físicas.

## IMPOSTOS OUTROS (em concorrência com os Estados e Municípios)

Seriam transferidos da competência da União os seguintes impostos:

### IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO

Este tributo volveria aos Estados, como continua sendo nos EUA e foi no Brasil até 1966, sob o principal fundamento de que autoridades federais poderiam causar irreparável dano à economia de alguns Estados e a suas finanças públicas, além de beneficiar só a União, tributando seus produtos típicos destinados ao comércio exterior.

### IMPOSTO SOBRE MINERAIS

Este tributo seria transferido aos Municípios, em que jazem as riquezas minerais, e que vêm sendo sugados em suas potencialidades tributárias sob o argumento generalizado de uniformização de preços e impostos. Da incidência sobre os minerais, eles recebem uma pequena parte dos 90% da arrecadação feita pela Secretaria da Receita Federal, dividida entre todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios, a partir de 1967, embora antes a partilha tenha sido de 60%. Os Municípios são, contudo, as pessoas constitucionais que precisam dramaticamente de reforço em suas combatidas finanças.

### IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

Seria transferido aos Municípios este imposto que a Constituição de 1967 retirou dos Estados, prometendo o produto aos Municípios, sob o argumento de que os proprietários

rurais teriam demasiada influência local para se eximirem da tributação e que, além disso, o imposto seria usado para promover uma reforma agrária.

Entretanto, os fatos demonstraram — como seria previsível *porque materializa vício inerente à centralização — um crescente descumprimento da lei pelo Executivo Federal, deixando de cobrar a maior parte do imposto lançado, principalmente o devido por 19 empresas rurais, 238 latifúndios por dimensão e 2.741 latifúndios por exploração, que ocupavam uma área de 70,5 milhões de hectares e deviam 49,5 bilhões de cruzeiros, vencidos até 1980, a preços da época (Gazeta Mercantil, de 1-11-85, p. 14).*

O Senador BENEDITO FERREIRA, em seu discurso publicado em 6-6-85, no *Diário do Congresso Nacional*, Seção II, pp. 1.656 a 1.666, denunciou e demonstrou a pequena cobrança do ITR durante os anos de 1966 a 1983. Com base nos lançamentos e nos percentuais de arrecadação lá mencionados, calculamos as percentagens dos créditos tributários não cobrados, o valor correspondente em cruzeiros da época, os índices de correção para dezembro de 1986 e a atualização daqueles créditos não cobrados, para essa última data. A quantificação está no Quadro nº 7, onde se verifica que a péssima administração pelo Governo Federal, do ITR, lesou os Municípios em mais de 10 bilhões e 535 milhões de cruzados, sendo que o inadimplemento médio, nesses 18 anos, foi superior a 78% dos créditos tributários lançados pelo INCRA. Nada disso foi percebido pelo Tribunal de Contas da União.

Perante tão desastrosa realidade, só podemos atribuir à desinformação da COMISSÃO ARINOS e do PCB o fato de suas propostas manterem com a União o imposto sobre propriedade territorial rural. Na verdade, basta o simples cotejo quantitativo das dezenas de milhares de Prefeitos e Vereadores com as poucas centenas de autoridades federais incumbidas do ITR, para inferir que o risco de submissão ou corruptibilidade a proprietários rurais é incomparavelmente maior na órbita da União e a custo certamente muito inferior. Por outro lado, as Prefeituras é que precisam organizar cadastro dos imóveis existentes em seus territórios, sejam urbanos ou rurais, além do que as autoridades e as populações locais são as pessoas que mais de perto sentem a necessidade do uso racional do solo, tanto para moradia quanto para produção. De resto, a tributação progressiva de terras inaproveitadas não se confunde com reforma agrária, que implica desapropriação, para dividir ou mesmo juntar propriedades.

Especificados os impostos que permaneceriam na competência da União, ou que a ela se agregariam, assim como aqueles que seriam trasladados aos Estados e Municípios, seriam *suprimidos os demais cobrados atualmente pelo Governo Federal*, sob título ostensivo ou disfarçado, e que identificamos nos seguintes:

#### IMPOSTO SOBRE TRANSPORTES EXTRAMUNICIPAIS

Este tributo colide com a tradicional proibição constitucional de limitar o tráfego de pessoas e cargas por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (CF de 1891, art. 11, item 1º; CF de 1934, art. 17, IX; CF de 1937, art. 25; CF de 1946, art. 27; CF de 1967, art. 20, II; e CF de 1969, art. 19, II). Face à vedação constitucional, só pode haver imposto sobre transportes a nível municipal.

Além desse conflito constitucional, o Governo Federal restringiu o fato gerador apenas ao transporte rodoviário, prejudicando os viajantes de menores posses e onerando as cargas destinadas às cidades mais interioranas.

O imposto sobre transportes não merece sobreviver, apesar de a Emenda nº 27/85 ter determinado a partilha de sua receita entre a União (30%), os Estados, o Distrito Federal e os Territórios (50%) e os Municípios (20%).

#### IMPOSTO SOBRE COMUNICAÇÕES

Seria transformado em imposto sobre telecomunicações interestaduais e internacionais. Cabe registrar que nenhum imposto sobre comunicações é previsto na Proposta de Reforma do Código Tributário da Comissão Especial do Senado.

#### IMPOSTO SOBRE BENS SUPERFLUOS

Foi criado pela Lei nº 6.950/81, art. 1º, com alíquota de 20% sobre o preço final, visando a cobrir o déficit da Previdência Social. Todavia, revelou-se antieconômico e de limitada abrangência, porquanto atingiria todos os bens não necessários. Demais, conflita com a base de cálculo do ICM e do IPI.

#### EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

O mútuo é contratual por definição. A compulsoriedade erige a prestação em imposto, na abalizada opinião do constitucionalista norte-americano EDWARD S. CORWIN.

A Constituição de 1969 não explicita as hipóteses em que a União (e por que só ela?) pode cobrar empréstimo compulsório, invocando, desarticuladamente, casos excepcionais

(art. 18, § 3º) e casos especiais (art. 21, § 2º, II). Nessa coleta de retalhos, com regências duplicadas em diversos pontos, a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi sofismar diferença entre os requisitos a atender. O CTN especifica os casos excepcionais (art. 15): guerra externa, ou sua iminência; calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; e conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Para a hipótese de guerra, já está previsto imposto extraordinário. A falta de recursos financeiros sempre pode ser até demonstrada. A exigência de absorção temporária de poder aquisitivo pode ser defendida e contestada em diversas conjunturas e vem deixando a população à mercê de autoridades do Banco Central; no lugar do empréstimo seria preferível criar estímulos à poupança e ao investimento, ao invés de propiciar mais recursos para o desperdício governamental, em outros consumos até perdulários. Mas a prevalecer a hipótese de calamidade pública, melhor facultar um imposto específico, até por razões de custo administrativo.

#### CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO

Não passa de camuflado imposto. Quase todos os impostos configuram intervenção estatal na economia e atividades laboriosas.

#### CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

Sob este rótulo, a Constituição de 1969 encobre o fascista imposto sindical, que gerou o peleguismo sindical e a politicagem de dirigentes de associações de classe, onerando todos os integrantes desta à sua revelia e impedindo a liberdade de organização dos trabalhadores e empresários. A contribuição para entidades de classe, numa democracia, há de ser decidida *interna corporis*.

#### CONTRIBUIÇÃO PARA INVESTIMENTO SOCIAL (FINSOCIAL)

Imposto disfarçado que, inconstitucionalmente, usa fatos geradores idênticos aos do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias (Decreto-Lei nº 1.940/82). Além disso, a fiscalização da aplicação da receita ficou diluída, porque sob gestão do BNDES, sem cumprimento dos preceitos reguladores da despesa pública.

## COTA-PARTE DE CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Não dá sequer para entender como receita do imposto sindical ficou com a Fazenda Nacional.

## CONTRIBUIÇÃO PARA DESENVOLVIMENTO DO ENSINO MARÍTIMO

Não parece ter sentido criar imposições específicas para cada um dos ramos do ensino, em qualquer grau. A prevalecer, a receita integraria o imposto para educação.

## CONTRIBUIÇÃO PARA O ENSINO AEROVIÁRIO

Se tivesse fundamento tal especialização impositiva, o ensino para outros fins científicos ou técnicos também deveria merecer impostos próprios.

## CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E O PASEP

O Programa de Integração Social — destinado a empregados — é custeado por uma parte do imposto de renda pago pelas pessoas jurídicas, mais um camuflado imposto sobre o faturamento das empresas, portanto inconstitucionalmente cumulativo ao IPI, ICM e ISS (Leis Complementares n.ºs 7/70, 17/73, 19/74 e 26/75). Quanto ao objetivo, não promoveu a integração social dos trabalhadores, mas sim recursos baratos para empréstimos a algumas empresas favorecidas, através da Caixa Econômica Federal. Demais, sua gestão por empresa pública viola o art. 142, parágrafo único, do CTN, que exige administração vinculada.

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público é custeado por uma alocação da receita corrente da União, mais um imposto camuflado sobre as receitas correntes dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos Territórios, com infringência ao art. 19, item III, alínea a, da Constituição de 1969, e à partilha referente aos fundos de participação determinada pelos arts. 25 e 26 da mesma Carta, mais, ainda, outro imposto camuflado sobre a receita orçamentária das autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista (na verdade de capital misto) e fundações públicas (Leis Complementares n.ºs 8/70, 19/74 e 26/75). No mérito, é irrelevante o valor atribuído a cada servidor a título de patrimônio.

Pelos motivos expostos, merecem extinção o PIS e o PASEP, entregando o dinheiro arrecadado aos beneficiários: os empregados celetistas e os funcionários públicos.

## CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE SAÚDE

A insignificância do valor arrecadado não justifica a existência.

## CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL RURAL

Igualmente sem expressão financeira.

## CONTRIBUIÇÃO SOBRE PROPRIEDADE RURAL

Além de a receita ser desprezível, encerra tributação paralela ao imposto sobre propriedade territorial rural.

## CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE ENSINO DE 1º GRAU

Receita insignificante.

## OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A receita de todas elas somou em 1983 apenas .....  
Cr\$ 5.589.000,00. Além disso, suas incidências são nebulosas.

## TAXA PARA ORGANIZAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO DO MERCADO DA BORRACHA

Além de não ter sido organizado o mercado da borracha, justificaria incidência similar sobre outros produtos.

## COTAS DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO

Incidências paralelas ao imposto de exportação, para o café e o cacau. Além de inconstitucionais, não se justificam tributariamente, quer permaneça o imposto de exportação com a União, quer reverta aos Estados.

Encobrem manipulações impositivas pela Administração federal, tanto que pelo Decreto-Lei nº 2.295, de 21-11-86, o Presidente da República concedeu isenção formal do imposto sobre exportação para as vendas de café ao exterior (art. 1º), para restabelecer, simultaneamente, a incidência da quota de contribuição instituída pela Instrução nº 205/61 da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito, com as alterações feitas pelo diploma legal, entre as quais a destinação da receita ao Fundo de Defesa da Economia Cafeeira (arts. 2º a 8º).

## SOBRETARIFAS DE TELECOMUNICAÇÕES

Seriam absorvidas pelo imposto sobre telecomunicações interestaduais e internacionais.

### CONTRIBUIÇÃO SOBRE CONSUMO DO AÇÚCAR

É tributação paralela ao IPI e ao ICM, inconstitucionalmente, devendo ser absorvido pelo primeiro.

### CONTRIBUIÇÃO SOBRE CONSUMO DE ALCOOL

Também tem como fato gerador o mesmo do IPI e do ICM.

### CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL SOBRE TARIFAS DE PASSAGENS AERÉAS DOMÉSTICAS

Se fosse adicional às tarifas, a receita seria da empresa privada de transporte.

### CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL SOBRE TARIFAS DE TRANSPORTE AERÉO DOMÉSTICO

Apresenta a mesma anomalia aduzida para o item precedente.

### TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE TELECOMUNICAÇÕES

Seria absorvida pelo imposto sobre telecomunicações interestaduais e internacionais.

### OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS

Não explicitadas no Balanço da União.

*Os Estados teriam competência para decretar os seguintes impostos:*

### IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO

Seria suprimida, na Constituição, a explicitação supérflua de que a exportação é para o estrangeiro e que os produtos devem ser nacionais ou nacionalizados.

Reverteria da União, como era nas Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946, pelos motivos já apresentados quando fundamentada a retirada da competência federal.

### IMPOSTO SOBRE CONSUMO DE MERCADORIAS

Substituiria o mal intitulado e antioperacional imposto sobre circulação de mercadorias. A dificuldade da administração do ICM exigiu um antifederativo órgão interestadual junto ao Ministério da Fazenda e mesmo assim continua facilmente sonegável, especialmente criando fictícios créditos referentes a simuladas compras de fornecedores situados em outros Estados. Demais, circulação retrata movimento físico, não operação econômica, sendo artificial o objeto atribuído à base tributável.

Oportuno registrar que cidadãos e autoridades dos EUA já se anteciparam contrariamente à hipótese de instituição do imposto sobre valor agregado, usado na Europa e que serviu

de inspiração ao sistema de créditos do IPI e do ICM, por considerá-lo incompatível com o sistema federativo.

A vantagem do imposto sobre consumo consiste em que é devido no Estado em que se verificar o consumo da mercadoria, deixando nele o encargo tributário e atendendo ao princípio da capacidade contributiva. Para a cobrança, a técnica mais produtiva e segura consiste em tributações autônomas, mediante alíquota pequena em cada venda, ou uma incidência apenas final no consumo, com alíquota moderada. As vendas interestaduais seriam imunes por definição, assim como as vendas ao exterior; quanto a estas, o Estado poderia dispor do imposto sobre exportação para se compensar da perda da receita.

### IMPOSTO SOBRE PATRIMÔNIO LÍQUIDO DAS EMPRESAS

Este é o único imposto novo proposto pela Comissão Especial sobre Reforma Tributária do SENADO. Por isso, está sendo introduzido aqui, aumentando a potencialidade tributária dos Estados.

### IMPOSTOS OUTROS

A competência para impostos não previstos seria concorrente com a União e os Municípios, conforme já foi exposto ao tratar da competência da União.

Quantitativamente, os Estados teriam poucos impostos. Porém, o imposto sobre consumo seria o grande produtor de receita, apesar da destinação de 20% aos Municípios. Deveria ser muito produtivo também o imposto sobre patrimônio líquido das empresas.

Os Estados perderiam os seguintes impostos:

### IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Este disfuncionável e burlável tributo seria substituído pelo imposto sobre consumo de mercadorias, mas justo por ficar no Estado em que ocorrer o consumo, e melhor administrável, tanto pela fiscalização de campo quanto a nível normativo.

### IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS A QUALQUER TÍTULO

Com a restauração do imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*, passaria à União a incidência sobre bens móveis e imóveis nas heranças e legados.

Para os Municípios seria transferida a imposição nas transferências entre vivos, mediante o antigo imposto atribuído aos Estados pelas Constituições de 1934, 1937 e 1946. Realmente,

as Prefeituras são os entes governamentais mais indicados para a tributação imobiliária, pois já possuem cadastro para incidência do IPTU. Na hipótese de não vingar o imposto sobre heranças e legados, os Municípios deveriam receber também competência para tributar as transmissões de imóveis *causa mortis*.

## IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Criado pela Emenda nº 27/85, com partilha do produto entre Estados e Municípios, substituiu a falsa taxa rodoviária única, regulada pelos Decretos-Leis nºs 999/69, 1.242/72, 1.271/73, 1.691/79, 1.835/80, 2.068/83 e pela Lei nº 5.841/72.

As Prefeituras precisam de recursos crescentes para administrar os variados problemas causados pela circulação dos veículos, principalmente nas cidades grandes.

Não há necessidade de ser igual o ônus tributário, pois os custos municipais também são diferentes.

A competência tributária aos Municípios não impede que os Estados se incumbam do cadastro geral e controlem o tráfego.

Quanto aos Municípios, são os entes estatais que mais serviços deveriam prestar à população e mais obras deveriam realizar no interesse das comunidades citadinas e rurais. Para tanto, é imprescindível transferir-lhes alguns impostos e facultar-lhes a instituição de outros, inclusive examinando a conveniência, sem preconceitos, de restaurar impostos anteriormente existentes e reformulando os que apresentem incoerências com os fatos geradores ou as bases de cálculo.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza surgiu na Constituição de 1967, substituindo o imposto sobre indústrias e profissões, o imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre licenças. Todavia, muitos erros havia já em sua previsão, no Código Tributário Nacional, decretado em 25 de outubro de 1966, a ponto de ter sido necessário ab-rogar totalmente a seção correspondente, remanescendo erros, contudo, mesmo após a reformulação.

A dificuldade principal do imposto sobre serviços de qualquer natureza reside na imprecisão e multiplicidade de significados do substantivo que representa o objeto das incidências, motivo pelo qual os serviços tributáveis foram limitados por uma lista especificativa, invalidando o alcance afirmado na Constituição, no Código Tributário e na lei em vigor.

As impropriedades exigiram sucessivas alterações na regência do imposto: logo no início, em 14-11-66, pelo Decreto-Lei nº 28; em seguida,

a 8-12-66, pelo Ato Complementar nº 27; pela terceira vez, em 30-1-67, pelo Ato Complementar nº 34; um mês após, em 28-2-67, pelo Ato Complementar nº 35; pela quinta vez, em 13-3-67, pelo Ato Complementar nº 36; em 31-12-68, substancialmente, pelo Decreto-Lei nº 406, que passou a regular a matéria em seus artigos 8º a 12, enquanto em seu art. 13 revogou todas as disposições sobre o assunto no Código Tributário Nacional; todavia, o próprio Decreto-Lei nº 406 foi alterado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8-9-69, e pelo art. 1º da Lei Complementar nº 22, de 9-12-74.

Apesar de as Constituições de 1967 e 1969 (art. 24, II, em ambas) excluir da incidência apenas os serviços não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados — ressalva em que são enquadráveis apenas os impostos federais sobre transportes e comunicações —, a lista de serviços, baixada com o Decreto-Lei nº 406/68 e reformulada pelo Decreto-Lei nº 834/69, fez por sua conta outras exclusões. v. g.:

Item 15) Administração de bens ou negócios, inclusive consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens, quando sob responsabilidade de entidades financeiras (aqui provavelmente ressalvados também o serviço de cobrança de títulos por bancos e a administração de fundos mútuos ou carteiras individuais de ações, ouro e demais valores, sendo discriminatoriamente sujeita ao imposto a receita de administração quando prestada por corretoras e outras empresas excluídas do sistema financeiro);

Item 19) Execução de construção civil, obras hidráulicas e outras semelhantes, quando por conta própria, pois a lista só prevê a incidência quando executada por administração, empreitada ou subempreitada, contratos que subentendem feitura por conta de terceiros, cabendo ainda lembrar que a execução de obras de arquitetura e engenharia integra a indústria de construção civil, em que a empresa utiliza produtos intermediários e produtos finais de outros setores, em processo produtivo semelhante ao da indústria montadora de veículos, revelando-se, assim, muito forçado, enquadrar qualquer dessas espécies no setor de serviços;

Item 37) Depósitos em bancos e outras entidades financeiras, inclusive, pois, o depósito de dinheiro em conta-corrente e a guarda de valores em cofre de aluguel, apesar de essas atividades não serem objeto de tributação federal nem estadual e deversem estar submetidos à incidência de depósitos de qualquer natureza, quando feitos em empresas excluídas do sistema financeiro;

Item 43) Pintura de imóveis em geral e de objetos destinados a comercialização ou industrialização (pois a lista só tributa a pintura de objetos que tenham diferente destino);

Item 45) Serviços de alfaiates, modistas e costureiros, prestados a comerciantes ou industriais, quando o material seja fornecido por estes (pois a lista só tributa a hipótese de serviço ao usuário final);

Item 47) Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, quando prestados a empresas comerciais ou industriais (pois a lista só tributa tais serviços em objetos não destinados a comercialização ou industrialização);

Item 48) Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos fornecidos pelo usuário final, quando este seja empresa concessionária de energia elétrica, discriminando, ainda, contra empresas de outros serviços públicos, apesar de a Constituição submeter até as empresas estatais às normas aplicáveis sobre empresas privadas, excepcionando do regime tributário exclusivamente as empresas públicas que explorem atividade monopolizada pelo Estado (art. 170, §§ 2º e 3º);

Item 52) Locação de bens imóveis, ao restringir a incidência aos bens móveis, ao contrário da previsão inicial do CTN (art. 71, § 1º, II), apesar de a locação de bens não configurar prestação de serviços mas sim cessão, pelo proprietário, de coisa fungível, para uso e gozo do locatário, mediante certa retribuição;

Item 59) Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer, quando os serviços forem prestados por entidades financeiras, sociedades distribuidoras de títulos e valores e sociedades de corretores, regularmente autorizadas a funcionar (parecendo que a exceção feita pela lista tenha maior alcance do que os serviços remanescentes à tributação, além de se configurar um privilégio para as empresas isentas do imposto).

Além dessas isenções implícitas nas ressalvas expressas nas incidências, existem ainda isenções referentes a serviços não listados, dentre os quais merecem destaque os prestados por restaurantes, cujos preços são fixados em função da qualidade e diversidade dos serviços prestados, ao prepararem e servirem comidas e bebidas para consumo no local, atividade que não se pode confundir com a venda de alimentos preparados e acondicionados.

Por outro lado, a lista de serviços inclui como tal o florestamento e o reflorestamento (item 55), atividade produtiva que consiste em plantar árvores para formação de florestas e, portanto, integrante da agricultura, salvo melhor conhecimento.

A lista, ao absorver nos serviços as diversões públicas (item 28), exageradamente incluiu no entretenimento do usuário as exposições com cobrança de ingresso (as quais podem ser artísticas, científicas, comerciais, industriais, de gado etc., as primeiras de conteúdo cultural mas todas de fins econômicos, para venda de produtos expostos; os recitais (em que os assistentes procuram a cultura literária e musical); e a execução e o fornecimento de música (cujo alcance supera em muito a simples diversão pública, mesmo porque a transmissão à distância será fruída individualmente na maioria das vezes).

Quanto aos profissionais liberais e autônomos, e suas sociedades, o Decreto-Lei nº 406/68 na verdade tributa o exercício das profissões como era no substituído imposto sobre indústrias e profissões, ao impedir a incidência sobre o preço dos serviços, determinando o cálculo "por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração" (art. 9º, §§ 1º e 3º). Portanto, preste ou não algum serviço, o profissional é tributado em quantia fixa, pelo simples fato de estar estabelecido, enquanto o fato gerador do imposto sobre serviços é a prestação de serviço (art. 8º).

Verifica-se, ainda, contradição na incidência sobre execução de construção civil, de obras hidráulicas e semelhantes (item 19), assim como sobre conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e congêneres (item 20). É que esses itens excepcionam da incidência só as mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local de sua prestação, enquanto que o § 2º do art. 9º manda deduzir do preço o valor de todos os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços (alínea a).

Apesar da nebulosidade implícita nos serviços de qualquer natureza, torna-se difícil encontrar um imposto sucedâneo que cubra a variedade de atividades econômicas atualmente tributáveis.

Todavia, o bom senso aconselha ajustar a denominação em função dos efetivos fatos geradores, das exclusões impostas pelas imunidades constitucionais e das limitações implícitas na finalidade lucrativa do sujeito passivo, escolhido pela própria lei reguladora. Seria o imposto sobre profissões e sobre serviços empresariais, ou dois impostos distintos. A lista de serviços é matéria de lei comum.

Necessário se torna, contudo, que sejam excluídos da lista de incidência atos que não configurem prestação de serviços, erigindo impostos específicos se for desejada a tributação sobre locação e arrendamento, sobre construção civil (que não é objeto de incidência do IPI nem do ICM), sobre florestamento etc.

Recomendável, outrossim, que sejam incluídos serviços importantes não previstos, como de restaurantes, e sejam escoimadas as privilegiantes isenções contidas nas ressalvas da lista de incidências.

Tecidas essas considerações específicas ao vigente imposto sobre serviços de qualquer natureza, e as apresentadas quando abordados os impostos federais e estaduais, nossa sugestão consiste em *distribuir aos Municípios* os seguintes impostos:

Imposto sobre Profissões

Imposto sobre Serviços Empresariais

Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

Imposto sobre Transmissão de Propriedade Imobiliária *Inter Vivos*  
Seria estendido à transmissão *causa mortis* se não for previsto  
o imposto sobre heranças e legados.

Imposto sobre Lucro Imobiliário

Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

Imposto sobre Minerais

Imposto sobre Receita Bruta das Microempresas

Este excluiria outros impostos municipais, estaduais e federais,  
o que diminuiria as obrigações escriturais, documentais e  
tributárias das microempresas, aliviando ainda os Governos  
federal e estaduais de controles antieconômicos.

Imposto sobre Locação e Arrendamento

Imposto sobre Construção Civil

Impostos Outros (em concorrência com a União e os Estados)

Nessa estrutura de impostos municipais, estamos acolhendo a redistribuição defendida pelo experiente e persistente Colega OLAVO NERY CORSATTO, quanto ao imposto sobre propriedade territorial rural, ao imposto sobre transmissão de bens imóveis, ao imposto sobre lucro imobiliário, ao imposto sobre propriedade de veículos automotores, ao imposto sobre receita bruta das microempresas e ao imposto sobre locação. Da Proposta da COMISSÃO ARINOS está sendo aproveitado o imposto sobre locação e arrendamento, embora ela restrinja a locação aos bens móveis e o arrendamento só aos de natureza mercantil, alcançando neste caso móveis e imóveis. Já o imposto sobre receita bruta das microempresas cobriria parte do imposto sobre vendas a varejo, também proposto pela COMISSÃO ARINOS.

O Quadro nº 8 apresenta, em visão de conjunto, a distribuição dos impostos feita pelas sete Constituições Brasileiras, pelos Anteprojetos de Constituição da COMISSÃO ARINOS, da OAB-RS e do PCB, mais a sugestão deste trabalho.

O Quadro nº 9 sintetiza a sugestão deste articulista para a discriminação dos impostos na Federação brasileira, sem prejuízo da partilha em vigor, que ainda poderia ser aumentada.

#### BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

BALEEIRO, Allomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 2ª edição. Rio de Janeiro, Revista Forense, 1958.

CAMARA DOS DEPUTADOS — Comissão de Finanças — *Anais do Simpósio Sobre o Sistema Tributário Nacional* — 1982.

- COMISSÃO AFONSO ARINOS DE MELO FRANCO — *Anteprojeto de Constituição* — *Diário Oficial da União*, de 26-9-86, nº 185, Suplemento.
- COMPARATO, Fábio Konder. *Muda Brasil: Uma Constituição para o Desenvolvimento Democrático*. São Paulo. Editora Brasiliense, 1986.
- CORWIN, Edward S. *A Constituição Norte-Americana e seu Significado Atual*. Prefácio, tradução e notas de Leda Boechat Rodrigues. Rio de Janeiro, Jorge Azhar Editor, 1986.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª edição, São Paulo. Resenha Tributária/IBET, 1977.
- FERREIRA, Senador Benedito. *Imposto sobre Propriedade Territorial Rural — Discurso -- Diário do Congresso Nacional*, Seção II, de 6-6-85, pp. 1.656 a 1.666.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS — Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda — *Reforma Tributária Nacional*. Publicação nº 17 — 1966.
- MARTINS & outros, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 2, Contribuições Especiais e Fundo PIS/PASEP. São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1977.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA — Banco Central — *Boletim Mensal*, Volume 22, nºs 1-2, Receita Orçamentária do Tesouro Nacional, pp. 308/23.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA — Secretaria Central de Controle Interno — *Balanço Financeiro da União — Exercício de 1983*.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA — Secretaria de Economia e Finanças — Volume XXVIII — *Receita e Despesa da União, dos Estados e Municípios — Exercício de 1983*.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 1973 — Tomo II (artigos 8º a 31).
- ORDEM DOS ADVOGADOS E INSTITUTO DOS ADVOGADOS DO RIO GRANDE DO SUL. *Proposta de Constituição Democrática para o Brasil*. Porto Alegre-RS, 1981.
- PARTIDO COMUNISTA BRASILEIRO. *Constituição Nova para o Brasil, Proposta para a Constituinte*. São Paulo, Edições Novos Rumos, 1986.
- SENADO FEDERAL — Subsecretaria de Edições Técnicas. *Constituições do Brasil*. Brasília, 1986.
- SENADO FEDERAL — Subsecretaria de Edições Técnicas. *Anteprojeto Constitucional* (Quadro comparativo entre o Anteprojeto da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais e o texto constitucional vigente) Brasília, 1986.
- SCHÜLER, Harry Conrado. *A Contribuição Social do Decreto-Lei nº 1.940/82. CEFIR — Revista do Imposto de Renda*, nº 183, out. 1982.
- Providência Social Brasileira, Regimes Geral, Rural e do Funcionário Federal*. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1980.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financelras S.A.

QUADRO N.º 1

RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS ASSIM CLASSIFICADOS DA UNIÃO  
(Arrecadação menos devoluções) — ANO DE 1983

<i>Espécie</i>	<i>Cr\$ 1.000,00</i>	
Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza		4.044.178.406
Imposto sobre produtos industrializados		2.299.752.961
Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos ou valores mobiliários		785.416.494
Imposto sobre importação		490.039.165
Imposto único sobre energia elétrica		271.172.756
Imposto sobre exportação		212.625.220
Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos:		
A esse título	171.892.993	
Adicional não explicitado	20.462.498	192.355.491
Imposto único sobre minerais		88.811.951
Imposto sobre serviços de transportes rodoviários intermunicipais e interestaduais de pessoas e cargas		82.277.364
Imposto sobre propriedade territorial rural		
Balanço da União	580	
Balanço do Inera	14.518.090	14.518.670
Impostos extraordinários		
(Não explicitado o objeto da tributação, apesar de a Constituição Federal, art. 22, só prever impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa)		261.977
<b>SOMA DOS IMPOSTOS DECLARADOS</b>		<b>8.481.409.445</b>

Fontes: Balanço Financeiro da União

Boletim da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda (quanto ao ITR) — Volume XXVIII.

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULIER

QUADRO N.º 2

RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS DISFARÇADOS DA UNIÃO —  
ANO DE 1983

(Sob vários títulos, mencionados neste demonstrativo entre parênteses, não computados outros omitidos no Balanço da União, como os destinados ao PIS, ao PASEP, às autarquias de fiscalização profissional, aos sindicatos etc.)

<i>Espécie</i>	<i>Cr\$ 1.000,00</i>
1. Classificados em Contribuições Econômicas	1.348.841.806
Imposto de renda de pessoas jurídicas (contribuição) destacado ao Programa de Integração Social e ao Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste	

(o Banco Central incluiu na receita, acertadamente, a transferência do próprio Tesouro Nacional, adiante mencionada, informando o montante de Cr\$ 357.414 milhões) :

ao PIN	157.928.843	
Ao PROTERRA	105.028.001	262.956.844
<hr/>		
Imposto (cotas de contribuição) sobre exportação (de café e cacau)		531.655.371
Imposto (sobretarifas) de telecomunicações		234.813.016
Imposto sobre produtos industrializados (contribuição sobre consumo) de açúcar, inclusive adicional não especificado		148.002.664
Imposto sobre produtos industrializados (contribuição sobre consumo) de álcool		8.413.828
Imposto sobre combustíveis e lubrificantes, cobrado nos preços tabelados, sob os seguintes títulos (classificado pelo Banco Central como adicional sobre petróleo e derivados, no montante de Cr\$ 107.176 milhões) :		
Cota-parte da margem de revenda de combustíveis	32.515.171	
Cota-parte do valor do petróleo bruto de produção nacional	29.848.631	
Cota-parte do preço realizado de combustíveis automotivos derivados do petróleo	27.181.772	
Cota-parte do preço realizado de combustíveis e lubrificantes de aviação	15.813.019	
Cota-parte do preço realizado de combustíveis automotivos	5.992.543	
Diferença do preço da gasolina automotiva e do álcool	4	111.351.140
<hr/>		
Imposto sobre produtos industrializados (selo especial de controle), apropriado ao Programa de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização da SRF		17.867.702
Imposto sobre importação (contribuição) de lojas francas, entrepostos aduaneiros e depósitos alfandegados, apropriado ao mesmo programa do selo de controle		840.075
Imposto (taxa) para organização e regulamentação do mercado da borracha		16.214.602
Imposto (contribuição adicional sobre tarifas) de passagens aéreas domésticas		8.002.489
Imposto (contribuição adicional sobre tarifas) de transporte aéreo doméstico		5.906.723
Imposto (contribuição) sobre apostas de competições hípiacas (uma das imposições da chamada cota de previdência, mas cuja receita não foi nela escriturada)		1.048.311
Impostos outros não especificados (outras contribuições econômicas)		1.769.043
<hr/>		
2. <i>Classificados em Contribuições Sociais</i>		1.061.644.371
Imposto de renda, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre circulação de mercadorias (contribuição) para investimento social — Finsocial, para aplicação pelo BNDES		670.200.537
Imposto para educação (contribuição do salário-educação)		225.379.202
<hr/>		

Impostos para custeio administrativo da Previdência Social (contribuição da cota de previdência, a qual, segundo a lei impositiva, deveria corresponder a 3,6% do imposto de importação, 10% sobre a renda bruta da Loteria Esportiva Federal, 14% sobre o valor da venda dos bilhetes da Loteria Federal, 6% sobre o preço ex-refinaria da gasolina tipo A e 3% sobre o movimento das apostas hípicas)	132.851.674
Imposto sindical (cota-parte de contribuição sindical)	15.959.117
Imposto (contribuição) para desenvolvimento do ensino profissional marítimo	4.027.034
Imposto (contribuição) para o ensino aeroviário	3.217.780
Imposto (contribuição) para o Fundo de Saúde	1.779
Imposto (contribuição) industrial rural	1.847
Imposto (contribuição) sobre propriedade rural (paralelo ao ITR — imposto territorial)	14
Imposto (contribuição) para o Programa de Ensino de 1º Grau — FNDE	18
Impostos outros para fins sociais (outras contribuições sociais)	5.589
<hr/>	
<b>3. Classificados em Taxas</b>	<b>321.272.608</b>
Imposto sobre Propriedade de veículos automotores (taxa rodoviária única)	242.102.695
Imposto (taxa) de melhoramento de portos	75.491.092
Imposto (taxa) de fiscalização de telecomunicações	3.678.821
<hr/>	
<b>4. Classificados em Transferências Correntes da União (para o próprio Tesouro Nacional),</b>	<b>83.056.672</b>
Imposto de renda de pessoas jurídicas, destinado pela Administração aos seguintes programas:	
PIN = 60%	49.834.003
PROTERRA = 40%	33.222.669
	83.056.672
<hr/>	
<b>5. Classificados em Receitas Correntes Diversas</b>	<b>14.920.083</b>
Imposto (cota-parte) sobre renda de Loterias Federais (provavelmente correspondente às incidências sobre a renda bruta da Loteria Esportiva e a venda dos bilhetes da Loteria Federal, da denominada Cota de Previdência, onde, todavia, a receita não foi incluída)	14.920.083
<hr/>	
<b>6. Classificados em Receita de Serviços</b>	<b>877.284</b>
Imposto (tarifa) de utilização de faróis	877.284
<hr/>	
<b>7. SOMA DOS IMPOSTOS DISFARÇADOS (1+2+3+4+5+6)</b>	<b>2.820.612.826</b>

Fonte: Balanço Financeiro da União de 1983

Boletim Mensal do Banco Central do Brasil — Volume 22 — nºs 1-2

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER

**QUADRO N.º 3**

**RECEITA LÍQUIDA DE TAXAS DA UNIÃO — ANO DE 1983**

<i>Espécie</i>	<i>Cr\$ 1.000</i>
Pensões militares	23.419.529
Montepio civil	181.370
Custas judiciais (exceto do Distrito Federal)	4.592.127
Taxa de classificação de produtos vegetais	6.318.945
Taxa de inspeção sanitária da indústria de produtos de origem animal	2.380.673
Taxa de inspeção, fiscalização de produção e comercialização de sementes e mudas	347.596
Taxa de inspeção e fiscalização de produção e comercialização de fertilizantes e corretivos ind. e biof.	165.572
Taxa de inspeção e fiscalização de bebidas	137.829
Taxa de inspeção e fiscalização de produtos destinados à alimentação animal	73.030
Taxa de fiscalização de produtos de uso veterinário	51.647
Taxa de fiscalização de produtos fitossanitários	40.866
Taxa de fiscalização de produtos controlados pelo Ministério do Exército	530
Taxas de migração	3.181.563
Emolumentos consulares	1.183.928
Emolumentos da Consolidação das Leis do Trabalho	244.084
Taxa para certidão de quitação da CLT	4.946
Emolumentos sobre inscrição e averbação de cédula de crédito industrial	45.462
Emolumentos sobre inscrição e averbação de cédula de crédito de exportação	339
Emolumentos de mineração	722
Taxa de exploração de loterias	2.130.763
Taxa militar	837.054
Taxa de distribuição de prêmios (p/presença fiscal?)	510.697
Taxa de registro e licenciamento de instalações de beneficiamento de algodão plan. tex.	235
<b>SOMA DAS TAXAS</b>	<b>45.849.507</b>

**RECEITA LÍQUIDA DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA DA UNIÃO  
— ANO DE 1983**

Contribuição de melhoria	313
--------------------------	-----

*Fonte:* Balanço Financeiro da União de 1983

*Pesquisador:* HARRY CONRADO SCHULER

**QUADRO N.º 4**

**RECEITA TRIBUTÁRIA EFETIVA DA UNIÃO — ANO DE 1983**

<i>Componentes</i>	<i>Cr\$ 1.000,00</i>
Impostos assim classificados (Quadro n.º 1)	8.481.409.445
Impostos disfarçados (Quadro n.º 2)	2.820.612.826
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS</b>	<b>11.302.022.271</b>
Taxas (Quadro n.º 3)	45.849.507
Contribuição de melhoria (Quadro n.º 3)	313
<b>TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA CONTABILIZADA</b>	<b>11.347.872.091</b>

**RECONCILIAÇÃO COM O BALANÇO FINANCEIRO DA UNIÃO DE 1983**

Receita tributária assim declarada		8.836.691.236
Mais: Imposto territorial rural cobrado através do INCRA	14.518.090	
Contribuições econômicas	1.348.841.808	
Contribuições sociais	1.051.644.371	
Transferências correntes (para o PIN e o Proterra)	83.056.672	
Receitas correntes diversas de loterias federais	14.920.083	
Receita de serviços da tarifa de utilização de faróis	877.284	2.513.858.308
Menos: Impostos dos Territórios		
ICM	2.493.022	
ITBI	8.121	2.511.143
Taxas do Distrito Federal		
Custas Justiça	117.890	
Emolumentos Justiça	28.489	
Taxa judiciária	16.645	
Taxa Junta Comercial	3.253	
Emolumentos Junta Comercial	33	166.310
<b>TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA CONTABILIZADA</b>		<b>11.347.872.091</b>

Obs.: Não computados os tributos omitidos no Balanço da União e do INCRA, como os impostos destinados ao PIS, ao PASEP, às autarquias de fiscalização profissional, aos sindicatos etc.

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER

**QUADRO N.º 5**

RECEITA DE IMPOSTOS DA UNIÃO, DOS ESTADOS (mais Distrito Federal e Territórios) E DOS MUNICÍPIOS APOS AS TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS — ANO DE 1983 — EM Cr\$ 1.000,00

Histórico	União	Estados	Municípios	Total
1. ARRECADADA LÍQUIDA (exclui devoluções)	11.302.022,271	5.580.957,314	627.282,826	17.510.262,411
2. TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DA UNIÃO AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS (apenas sobre a receita escriturada nas respectivas contas):	(1.793.199,490)	859.340,410	903.859,080	—
Imposto de renda = 23% × Cr\$ 4.044.178,406	(930.161,033)	465.080,516	465.080,517	—
Imp. s/prod. ind. = 23% × Cr\$ 2.299.752,961	(528.943,181)	264.471,591	264.471,590	—
Imp. s/energia elétr. = 60% × Cr\$ 271.172,156	(162.703,654)	81.351,827	81.351,827	—
Imp. s/tubif. e comb. = 40% × Cr\$ 192.355,491	(76.942,196)	38.471,098	38.471,098	—
Imp. s/minerais = 90% × Cr\$ 88.811,951	(79.930,756)	39.965,378	39.965,378	—
Imp. territorial rural = 100% aos Municípios	(14.518,670)	—	14.518,670	—
3. TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DOS ESTADOS AOS MUNICÍPIOS (incluindo o Distrito Federal e os Territórios na arrecadação e na partilha, como se também distribuísem às respectivas cidades, e considerando só a receita escriturada nos títulos)	—	(1.154.877,442)	1.154.877,442	—
Imp. s/circ. mercadorias = 20% × Cr\$ 5.452.004,050	—	(1.090.400,810)	1.090.400,810	—
Imp. s/circ. mercadorias = 20% × Cr\$ 5.452.004,050	—	(64.476,632)	64.476,632	—
4. TOTAL DAS TRANSFERÊNCIAS (2 + 3)	(1.793.199,490)	(265.537,032)	2.058.736,522	—
5. TOTAL DA RECEITA EFETIVA DE IMPOSTOS (1 + 4)	9.508.822,781	5.315.420,282	2.686.019,348	17.510.262,411
6. PARTICIPAÇÃO NA RECEITA EFETIVA DE IMPOSTOS — %	54,30	30,36	15,34	100,00

Fontes: Balanço Financeiro da União de 1983 (Receita Federal)

Secretaria de Economia e Finanças do MF — Volume XXVIII (Receitados Estados e Municípios)

Constituição Federal de 1969 e Emendas n.ºs 5/75, 17/80, 23/83 e 27/85

Código Tributário Nacional — Lei nº 5.172, de 25-10-66, e alterações.

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER

QUADRO N.º 6

TRANSFERÊNCIAS SONEGADAS AOS ESTADOS (inclusive Distrito Federal) e Territórios) E AOS MUNICÍPIOS, PELO GOVERNO FEDERAL, NO ANO DE 1983 — EM CR\$ 1.000,00 ou CR\$ 1,00

Imposto distarçado/Destinatários	Estados	Municípios	Total
Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados arrecadado sob a denominação de contribuição para investimento social: 23% x Cr\$ 670.200.937	77.073.062	77.073.062	154.146.124
Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas destinado diretamente ao PIN e ao PRO-TERRA sob os títulos de contribuições econômicas (Cr\$ 262.966.844) e transferências da União (Cr\$ 83.066.672): 23% x Cr\$ 346.033.516	39.791.554	39.791.554	79.583.108
Imposto sobre Produtos Industrializados arrecadado sob o título de contribuição sobre consumo de açúcar: 23% x Cr\$ 148.002.664	17.020.306	17.020.306	34.040.612
Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos ou Gasosos arrecadado sob as denominações de cotas-partes de preços: 40% x Cr\$ 111.351.140	22.370.228	22.370.228	44.740.456
Imposto sobre Produtos Industrializados arrecadado sob o título de selo especial de controle: 23% x Cr\$ 17.997.702	2.054.786	2.054.786	4.109.572
Imposto sobre Produtos Industrializados arrecadado sob a denominação de contribuição sobre consumo de álcool: 23% x Cr\$ 8.413.828	987.590	987.590	1.975.180
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural lançado mas não cobrado, pertencente aos Municípios: 80,94% x Cr\$ 73.637.014	—	59.312.623	59.312.623
<b>TOTAL A PREÇOS DE 1983</b>	159.177.526	218.400.149	377.667.675
Variação da OTN = dez 86 : dez 83 = Cr\$ 119,49 (pro-rata) : Cr\$ 7,01	17,045,649	17,045,649	17,045,649
<b>TOTAL A PREÇOS DE 1986 (Total de 1983 x Variação da OTN)</b>	2.713.284.236	3.724.306.389	6.437.590.625

Obs.: A irregularidade quantificada neste quadro também foi praticada em anos anteriores e posteriores a 1983.

Fontes: Balanço Financeiro da União de 1983 e DCN, Seção II, de 6-6-86, pp. 1656/66 (JTR).

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER.

**QUADRO N.º 7**

**IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL NÃO COBRADO  
PELO INCRA (Governo Federal) E, DESSA FORMA, SONEGADO AOS  
MUNICÍPIOS — 1966 A 1983**

Ano	Lançado Cr\$ 1.000,00	Crédito não cobrado		Variação da OTN	Crédito Atualizado Cr\$ 1,00 p/dez 86
		%	Cr\$ 1.000,00		
1966	42.266	39,10	16.526	5.266,197	87.029.203
1967	92.909	59,30	55.095	4.273,605	235.454.267
1968	124.867	70,65	88.218	3.418,884	301.608.939
1969	166.292	71,84	119.464	2.894,938	344.634.785
1970	229.234	75,60	173.301	2.411,990	418.000.047
1971	220.426	67,50	148.788	1.966,266	292.585.900
1972	90.815	48,50	44.045	1.705,295	75.110.187
1973	220.133	29,59	65.137	1.511,193	98.435.114
1974	255.932	52,03	133.161	1.133,574	150.948.323
1975	641.269	61,90	396.946	912,625	362.262.396
1976	438.317	49,03	214.907	665,016	142.916.477
1977	558.993	33,56	187.598	511,209	95.901.811
1978	752.269	31,06	233.655	375,236	87.675.674
1979	1.791.854	32,16	576.260	254,934	146.908.329
1980	15.034.115	78,42	11.789.753	169,082	1.993.435.013
1981	42.500.846	82,56	35.068.698	86,456	3.033.628.513
1982	50.438.620	75,19	37.924.798	43,717	1.657.958.410
1983	73.827.014	80,34	59.312.623	17,039	1.010.568.417
<b>TOTAL</b>	<b>187.426.171</b>	<b>78,20</b>	<b>146.568.974</b>	<b>71,878</b>	<b>10.535.091.805</b>

Fonte: Senador Benedito Ferreira (e INCRA)

Discurso publicado no *Diário do Congresso Nacional*, Seção II, de 6-6-85, pp. 1656 a 1686

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER





QUADRO N.º 3

DISTRIBUIÇÃO DE TRIBUTOS ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS E OS MUNICÍPIOS (U, E ou M)  
NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL E PROPOSTAS PARA A CONSTITUINTE

TRIBUTOS	CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS						PROPOSTAS			
	1891	1934	1937	1946	1967	1969	ARINOS	OAB-RS	PCR	SCHULER
Imposto sobre atos, negócios e instrumentos (das respectivas competências)	U E	U E	U E	U E M	U	U	U E	E		U E M
Impostos outros (não previstos)				U E	U	U	U	U	U	U E M
Empréstimos compulsórios				U E M	U E M	U E M	U E M	U E M	U E M	U E M
Contribuição de melhoria				U E M	U E M	U E M	U E M	U E M	U E M	U E M
Contribuição para custeio da Previdência Social				U	U	U	U	U	U	
Imposto para seguro social (das empresas e dos empregadores)				U	U	U	U	U	U	
Contribuição para custeio de encargos corporativos										U
Imposto para fiscalização de profissões regulamentadas							U			U
Contribuição para custeio de outras formas de assistência							U			U
Imposto para educação (ex-salário educando)					U	U				U
Imposto para melhoramento de portos (ex-taxa)					U	U				U
Imposto de faróis (ex-tarifas)					U	U				U
Imposto sindical										
Contribuição sindical										
Contribuição de interesse de categorias profissionais					U	U				
Contribuição para assistência profissional										
Contribuição para intervenção no domínio econômico								U		
Contribuição para eliminação ou controle de atividades poluentes										
Contribuição para custeio de obras ou serviços resultantes do uso do solo urbano								U		
Investimentos compulsórios								U E M		
Direitos de entrada, saída e estadia de navios (e de aeronaves a partir de 1954)	U	U	U					M		

QUADRO N.º 3

DISTRIBUIÇÃO DE TRIBUTOS ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS E OS MUNICÍPIOS (U, E ou M)  
NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL E PROPOSTAS PARA A CONSTITUINTE

TRIBUTOS	CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS						PROPOSTAS			
	1981	1934	1937	1946	1967	1969	ARINOS	OAB-RS	POB	SCHULER
Taxas de selo (são formas de pagamento do tributo)	U E									
Taxas de correios e telégrafos (são tarifas)	U E									
Taxas de prestação de serviços públicos										
Taxas de poder de polícia										
Contribuição para investimento social (Finsocial)										
Contribuição para desenvolvimento do ensino médio										
Contribuição para o ensino acoviário										
Contribuição para o FIS e o PASSEP										
Contribuição para o Fundo de Saúde										
Contribuição industrial rural										
Contribuição sobre propriedade rural										
Contribuição para o PIN e PROTERRA (é IT-PJ)										
Contribuição para o Programa de Ensino de 1.º Grau										
Taxa para organização e regulamentação do mercado da borracha										
Cotas de contribuição sobre exportação (do café e do cacau)										
Sobre tarifas de telecomunicações (imposto)										
Contribuição sobre consumo de açúcar (é IPI)										
Contribuição sobre consumo de álcool (é IPI)										
Contribuição adicional sobre tarifas de passagens aéreas domésticas										
Contribuição sobre taxa sobre tarifas de transporte aéreo doméstico										
Taxa de fiscalização de telecomunicações (imposto)										

Pesquisador: HARRY CONRADO SCHULER

## QUADRO N.º 8

### SUGESTÃO PARA REDISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS

1. **Para a UNIÃO** (absorvendo inclusive alguns disfarçados):
  - Imposto sobre importação
  - Imposto sobre renda
  - Imposto sobre produtos industrializados
  - Imposto sobre crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários
  - Imposto sobre telecomunicações interestaduais e internacionais
  - Imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos
  - Imposto sobre energia elétrica
  - Imposto sobre heranças e legados
  - Imposto de guerra externa
  - Imposto para seguro social (sobre empresas e empregadores)
  - Imposto para educação (ex-salário educação)
  - Imposto para melhoramento dos portos (ex-taxa)
  - Imposto de faróis (ex-tarifa)
  - Imposto para fiscalização de profissões regulamentadas (ex-anuidades cobradas pelas respectivas autarquias federais)
  - Impostos outros (em concorrência com os Estados e Municípios)
2. **Para os ESTADOS:**
  - Imposto sobre exportação (revertido às UF, como nos EUA)
  - Imposto sobre consumo de mercadorias (substituindo o ICM, que é antifederativo e facilmente sonegável)
  - Imposto sobre patrimônio líquido de empresas
  - Impostos outros (em concorrência com a União e os Municípios)
3. **Para os MUNICÍPIOS:**
  - Imposto sobre profissões (restabelecendo-o para os liberais e autônomos, desdobrando o ISS)
  - Imposto sobre serviços empresariais (restringindo o ISS)
  - Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
  - Imposto sobre propriedade territorial rural
  - Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos" (e também em "causa mortis" se não for discriminado o imposto sobre heranças e legados)
  - Imposto sobre lucro imobiliário
  - Imposto sobre propriedade de veículos automotores
  - Imposto sobre minerais
  - Imposto sobre receita bruta das microempresas (único)
  - Imposto sobre locação e arrendamento
  - Imposto sobre construção civil
  - Impostos outros (em concorrência com a União e os Estados)

Pesquisador: Harry Conrado Schüller