

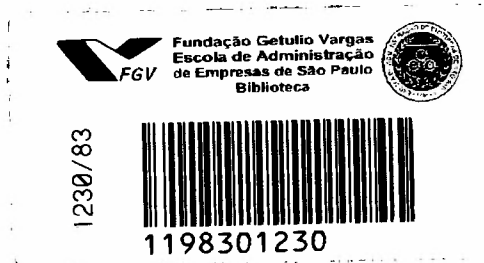


28

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO

DE MERCADORIAS:

Significado e Percalços na
Reforma Tributária de 1966



Olga Maroso Hajj

São Paulo
1982

Este trabalho não é só meu.

É daqueles que acreditaram na minha capacidade de realizá-lo. Meus pais, meu marido, meus irmãos, meus colegas e amigos. Meus mestres e destes, o orientador e amigo, professor EURICO KOFFE.

A todos, minha sincera gratidão.

E a minha filha, para que também possa encontrar afetos calorosos e mãos fortes que a guiem para um futuro promissor.

A Autora

Í N D I C E

Página

1.	Considerações Gerais sobre Sistemática Tributária	5
1.1.	Discriminação de Rendas e Sistema Tributário	5
1.2.	Sistema Tributário Nacional	6
2.	I C M: suas Funções e Relevância no Conjunto do Sistema Tributário	20
2.1.	I C M e I V A: Comentários Gerais sobre algumas Características e Efeitos	26
2.2.	I C M e Finanças Estaduais: Questões de Maior Relevância	43
2.2.1.	Finanças Estaduais e Incentivos Fiscais na Área do I C M	57
2.3.	A Participação dos Municípios no Produto da Arrecadação do I C M	74
3.	Conclusão	91
4.	Anexos	
4.1.	Anexo A Quadros e Gráficos referentes à Seção 1	93
4.2.	Anexo B Quadros e Gráficos referentes à Seção 2	98
4.3.	Anexo C	106
4.4.	Anexo D	115

APÊNDICE

Mecanismos de Redistribuição Regional da Renda no Sistema Tributário Nacional - Os Fundos de Participação	121
---	-----

1.	Antecedentes	122
2.	Os Fundos de Participação dos Estados, dos Territórios, do Distrito Federal e dos Municípios - F P E M	128
3.	Conclusão	145
4.	Anexo	
	Quadros e Gráficos referentes ao Apêndice	147

1. - CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA

1.1 - Discriminação de Rendas e Sistema Tributário

Após a evolução sofrida pelo Estado que, nos tempos atuais, não tem mais aquelas simples funções que caracterizaram o Estado tradicional, ocasionando, inclusive, uma notável evolução no campo das finanças públicas, o problema da discriminação de rendas também deixou de ser um simples problema de repartição de receitas tributárias.

À parte o fato de que a discriminação de rendas não é uma preocupação exclusiva das federações, pois também os Estados unitários devem prover as administrações locais de recursos para que elas bem desempenhem suas funções administrativas, objetivos mais amplos do que o mero suprimento de fundos para os tesouros públicos levaram à necessidade de desenvolvimento de instrumentos mais sofisticados para possibilitar a ação do poder público em níveis mais adequados e desejáveis.

Um dos conceitos que mais sofreu a influência desta nova maneira de encarar a ação do poder público foi exatamente o da discriminação de rendas, que passou a ser encarada como instrumento para o atingimento de objetivos mais amplos, quais sejam o da ação integrada e orgânica dos vários agentes que interagem num mesmo ambiente geo-político-econômico-social. Para tanto, as várias fontes passíveis de gerarem recursos e que devem ser atribuídas aos diferentes níveis de governo passaram a ser concebidas como um sistema integrado por várias partes que atuam como um verdadeiro organismo. Neste sentido, a discriminação de rendas é entendida como um instrumento do planejamento global da economia.

1.2 - Sistema Tributário Nacional

Segundo Musgrave⁽¹⁾, o Estado moderno deve ocupar-se de três problemas fundamentais para o desenvolvimento econômico:

- a alocação de recursos;
- a distribuição da renda;
- a estabilização, isto é, crescimento sem inflação e com pleno emprego.

Tendo em vista as peculiaridades próprias dos governos organizados sob regimes federativos, verifica-se que os problemas de distribuição da renda (tanto pessoal como regional), bem como os de estabilização, só podem ser considerados no âmbito do poder central, isto é, aquele que detém uma parcela do poder que se exerce em toda a jurisdição nacional e que, portanto, atinge o sistema econômico como um todo. Quanto aos problemas de alocação, podem estes, em geral, ser considerados a nível regional (estados-membros) e local (municípios), com a complementação, pelo poder central, quando for o caso (por exemplo, no caso de bens ou serviços de interesse nacional (bens públicos puros) e dos bens ou serviços com altos índices de externalidades)⁽²⁾.

(1) - MUSGRAVE, Richard A. - "Teoria das Finanças Públicas" - Atlas, janº/1976, 1a. edição.

(2) - LONGO, Carlos A. - "Considerações sobre a Autonomia dos Municípios" - Separata da Revista Econômica do Nordeste, Vol. 11, nº 2 - abr./junº/1980 - Fortaleza, pg. 259.

A propósito da superioridade de um sistema federal de governo em relação ao problema da alocação de recursos, diz Carlos A. Longo:

"O inconveniente básico da forma unitária de governo é sua pouca sensibilidade com relação às diferentes preferências dos residentes de diferentes estados ou municípios. Em contraste, quando cada comunidade é responsável pela provisão de seus próprios bens públicos, pode-se esperar variações no nível (e composição) dos bens públicos oferecidos entre diferentes jurisdições, variações que iriam, até certo ponto, pelo menos, refletir diferenças nas preferências dos eleitores dessas comunidades. A justificativa econômica de um sistema federal está especialmente baseada na capacidade que unidades de governos descentralizados têm para melhorar a alocação de recursos do setor público por meio da diversificação dos serviços públicos de acordo com as preferências locais."

Sobre o problema das externalidades dos impostos e dos serviços públicos, ver o mesmo autor e trabalho, à pg. 257.

Para fazer face a estes problemas o poder público manipula instrumentos de sua política econômica, integrada basicamente pelas políticas orçamentária, da dívida pública, salarial, monetária, cambial e, especialmente, a fiscal. É interessante reforçar aqui a idéia do paralelismo entre o sistema econômico e um organismo vivo, no sentido de que qualquer intervenção num setor tem reflexos nos demais, reflexos estes que precisam ser conhecidos e controlados, sob pena do resultado final ser completamente inesperado e indesejável. O exemplo clássico que nos ocorre, dada a sua atualidade, é o de como utilizar a política orçamentária (gastos do governo) ou a política monetária (controle dos meios de pagamento) para combater a inflação, minimizando, ao mesmo tempo, o perigo de recessão.

Além disso, é preciso lembrar que cada um dos instrumentos disponíveis para o exercício de uma política econômica é mais adequado ao atingimento de determinados fins do que a outros. No campo da política fiscal, que é a que nos interessa mais de perto neste trabalho, constata-se, por exemplo, que o imposto sobre a renda, instrumento privilegiado a uma política de redistribuição de renda, é geralmente descartado quando a economia se encontra num processo de crescimento acelerado, incentivado pelo governo, uma vez que tal imposto, especialmente em sua versão progressiva, não é favorável à acumulação de capital. Neste caso, pode-se optar por uma política relativa de redistribuição via política salarial, a qual mantém intocados os ganhos de capital e, portanto, a acumulação.

O objetivo destas considerações iniciais é evidenciar, em primeiro lugar, que, num regime federativo, cada esfera de governo deve contar, no âmbito fiscal, com fontes que, além de gerarem recursos, sejam adequadas ao papel que cada uma delas deve desempenhar em relação ao sistema econômico, dado que, como já foi explanado no início, a atuação do Estado, em nossos dias, tem uma relevância cada vez maior em termos do desempenho da economia.

Em segundo lugar, tais considerações acrescentam uma dificul-

dade a mais ao já complexo e difícil problema de se estabelecer uma discriminação de rendas satisfatória do ponto de vista dos três fiscos que coexistem num sistema político como o brasileiro, por exemplo: o fisco federal, o fisco estadual e o fisco municipal. Isto significa que uma estrutura tributária, em tais condições, deve ser adequada aos seguintes objetivos:

- prover de recursos suficientes as três esferas de governo;
- evitar os inconvenientes da pluritributação;
- permitir o exercício da política fiscal como instrumento de política econômica.

A complexidade do problema da discriminação de rendas, num regime federativo, é enfatizada por inúmeros autores. Josaphat Linhares, por exemplo, ao abordar o tema em seu livro "A Reforma Tributária e suas Implicações nas Finanças dos Estados e Municípios", à página 115, estriba-se na seguinte argumentação de Aliomar Baleeiro:

"A coexistência de três fiscos, num mesmo país, não encontrou fórmula científica capaz de resolvê-la sem certos inconvenientes. A experiência histórica reduz-se a umas tantas modalidades, descritas, dentre outros, por Federico Flora, nenhuma delas isenta de tropeços práticos, que os países eliminam ou toleram diversamente, segundo sua estrutura econômica, condições geográficas e, sobretudo, suas tradições históricas. No Brasil, o processo evolutivo começa com o Ato Adicional, que abriu ensejo às arrecadações provinciais, paralelamente às gerais e municipais já então existentes, umas e outras na disputa do mesmo campo restrito, e encontra sua última etapa no sistema da Constituição de 1946".

Dois reparos precisam ser feitos à citação acima:

- um, de caráter meramente histórico, diz respeito à última etapa do processo evolutivo citado por Baleeiro e que hoje se encontra na reforma tributária de 1966, que será objeto deste estudo;
- outro, de caráter metodológico, que privilegia as condições políticas, talvez não suficientemente enfatizadas no trecho citado, e que

balizam o exercício do poder fiscal. Somente a título de exemplo pode-se especular a respeito de como as conhecidas políticas de defesa do café e do açúcar, durante a República Velha, influenciaram a política econômica da época, da qual a política fiscal é apenas um dos aspectos⁽³⁾. No desenvolvimento deste trabalho procurar-se-á, sempre que possível, realçar e concretizar esses condicionantes políticos.

- (3) - CARONE, Edgard - "A Primeira República" - Difusão Européia do Livro. S. Paulo, 1973 - 2a. edição.

A propósito das medidas oficiais de valorização do café, que sofria sua segunda crise de superprodução por volta de 1915, diz o autor:

"O café é o esteio econômico da Primeira República e o símbolo da supremacia política dos fazendeiros de São Paulo.

Na última década do século XIX, as lavouras de café do Estado do Rio e Minas entram em decadência; o açúcar do Nordeste continua a sofrer intermitentes crises, não conseguindo superá-las; somente os cafeeiros que penetram o Oeste da região paulista se expandem numa pujança contínua, apesar do problema da superprodução. No começo do século surgirá a borracha, cujo breve florescimento será esmagado pela produção das seringueiras do Oriente.

Várias causas explicam aquela expansão: existência de terras virgens próprias para o cultivo do café; mão-de-obra abundante, controlada por organismos estatais, diretamente interessados na produção; inflação interna; medidas governamentais de defesa do preço; construção de vias férreas nas novas zonas de plantio; condições de mercado internacional favoráveis; e declínio da produção dos países concorrentes." (pg. 140).

Entre as medidas governamentais de defesa do preço cita-se o "Convênio de Taubaté", assinado em 1906, e que inaugurou a época das intervenções do Estado na história do café. Este convênio, subscrito pelos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e S. Paulo, visava a valorizar o café, regular seu comércio e promover o aumento do consumo, através de várias medidas, dentre as quais: garantia de preço mínimo no mercado interno; desestímulo à exportação do produto de qualidade inferior; estímulo à melhoria da qualidade do produto; desestímulo, através de impostos e levados, à ampliação dos cafezais. Para atender às despesas decorrentes da execução das medidas preconizadas pelo convênio foi contratado vultoso empréstimo externo. Ao mesmo tempo, em 6/12/1906, o governo federal cria uma "Caixa de Conversão", destinada a trocar as moedas de ouro por bilhetes ao portador, a um câmbio pré-estabelecido. Comenta o autor:

"O equilíbrio financeiro conseguido por Campos Sales resulta da deflação, diminuição de gastos públicos, estabilização da moeda, aumento de impostos e política favorável aos exportadores e importadores. Isto, entretanto, não ajuda a superar a crise do café. Esta só se resolve quando as classes agrárias, lideradas pelos governos dos Estados produtores, celebram o Convênio de Taubaté.

A criação da Caixa (de Conversão) é consequência do Convênio: sem aquela, este não poderia sobreviver. A sua existência se justifica: o empréstimo de 15 milhões de libras conseguido para a primeira valorização iria levar à alta cambial, num mercado de câmbio livre. A criação da Caixa e sua cotação baixa (15 dinheiros) respondem ao desejo dos fazendeiros, pois o pro-

1.3 - A Reforma Tributária brasileira de 1966

O Código Tributário Nacional, implantado no Brasil a partir de 1966, tentou incorporar, parece não haver dúvidas, esse conceito de sistema que procuramos atrás explicitar, no sentido de utilizar as características específicas de cada uma das fontes geradoras de recursos para o atingimento dos objetivos do planejamento econômico.

Assim é que, pela Lei nº 5.172/66 e com fundamento na Emenda Constitucional nº 18/65, à União foram reservados tributos mais suscetíveis de serem manipulados com fins extra-fiscais, dado o papel preponderante que cabe a este nível de governo no planejamento global da economia. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a renda e dos impostos sobre o comércio exterior(4).

duto da venda no exterior alcançaria na conversão, cifra mais alta, e eles teriam garantido a segurança de sua mercadoria. O governo, por sua vez, se encarregaria de obter a estabilidade financeira. Desta maneira, a estabilização do café passa para o âmbito federal." (pg. 210).

Ver, ainda, Oliveira, Fabricio Augusto & Weiteschan, Helga Magdalena - "Aspectos históricos do Federalismo Fiscal no Brasil, in Revista da Fundação João Pinheiro, B. H., 9(10), outº/79, pg. 747.

- (4) - É interessante observar que, embora o Estado disponha de instrumentos fiscais para intervir explicitamente no domínio econômico, estimulando ou desestimulando atividades ou setores da economia, muitas vezes esta intervenção se faz de modo indireto, e exatamente em função da interdependência dos vários tipos de política econômica, bem como da maior ou menor facilidade de manipulação desses instrumentos. A política fiscal é mais difícil de manipular no sentido de aumento da carga fiscal (desestimulos), uma vez que, por seus reflexos no orçamento público, ela está sujeita aos princípios da anualidade e legalidade, o que não ocorre, por exemplo, com as políticas cambial e monetária. Não obstante, existem outras formas de manipulação da política fiscal que contornam os princípios da anualidade e legalidade. Se, por exemplo, o fisco não exerce sua capacidade legal de tributar determinados setores ou atividades, na prática está isentando-os; permanece, contudo, o poder de tributar, que poderá ser exercido a qualquer momento. É bastante curiosa, por exemplo, a situação do setor agrícola em relação à política fiscal e cambial. O Grupo Misto BNDE-CEPAL, em trabalho publicado em 1957, denominado "Análise e Projeções do Desenvolvimento Econômico", observou:

"Não obstante estar a renda agrícola sujeita ao imposto de renda, na prática o mesmo não é cobrado por motivos administrativos e políticos, o que tende a diminuir a extensão da progressividade do imposto de renda individual. Em vista do papel predominante da agricultura na economia brasileira, os efeitos

Aos estados-membros e municípios, cujo papel no planejamento econômico é necessariamente mais limitado, foram reservados tributos ligados mais de perto as suas necessidades de recursos financeiros; é o caso do Imposto de Circulação de Mercadorias e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Esta preocupação com uma sistemática tributária está bem de acordo com o espírito predominante na época em que foi proposta e iniciada a implantação da reforma, de tal sorte que esta não foi uma medida de caráter isolado, mas fez parte de toda uma ampla reformulação administrativa que tinha como objetivo declarado implantar um estilo de governo baseado em técnicas racionais e científicas de administração tanto quanto possível isentas de empirismo⁽⁵⁾. Tais idéias podem

dessa isenção geral na receita do imposto de renda devem ser quantitativamente muito graves. Isto, entretanto, foi em parte contrabalançado pelo fato de que os produtores e exportadores de produtos agrícolas estiveram na realidade sujeitos a impostos durante esse período, em virtude do sistema cambial. O fato de ter o Governo Federal mantido uma taxa excessiva para o cruzeiro em relação às demais, redundou numa taxa oculta dos exportadores. Teriam eles obtido maiores rendas com a exportação, se tivessem tido permissão, por exemplo, para vender suas divisas estrangeiras no mercado livre. Essa política cambial constituiu, na realidade, uma forma de subsídio aos importadores e, em particular, ao setor industrial da economia, desde que estavam eles em condições de comprar divisas estrangeiras a uma taxa de câmbio altamente favorável."

A propósito dessa observação, escreve o prof. Eurico Korff, em notas de aula do curso de graduação em Administração Pública, Seminário de Política Fiscal e Tributação da Renda, na Fundação Getúlio Vargas:

"A orientação cambial ou a própria necessidade de fomentar a produção agrícola, para que pudesse alimentar a população dedicada à industrialização, têm servido para justificar o tratamento benigno que o imposto de renda sempre dispensou à renda agrícola, considerado até como uma compensação deliberada para contrabalançar as agruras do "confisco cambial"; entretanto, esse próprio "confisco" nunca chegou a representar uma sangria imposta unilateralmente ao produtor agrícola, tanto que a garantia de aquisição de estoques pelo Poder Público, com elevado custo social, até constituiu uma concessão que, para muitos, ultrapassou largamente em benefícios as desvantagens do "confisco". Ademais, não seria a manutenção de privilégios isolados dentro da legislação do imposto de renda o melhor caminho para servir de "contrapeso" a expedientes cambiais, assim como a política cambial, a longo prazo, não poderia substituir uma política ordinária de tarifas. Muito menos ainda seria defensável a permanência de privilégios, quando tendências de nivelamento cambial acabassem - parcial ou totalmente com a prática de discriminação cambial."

(5) - Não se pretende, com estas palavras, dizer que a administração pública brasileira, tanto no aspecto fiscal como nos demais, an

ser captadas através da leitura dos Relatórios da Comissão⁽⁶⁾ que elaborou a reforma e são, frequentemente, realçadas pelos especialistas que a têm examinado e acompanhado seus efeitos.

Não fossem as inúmeras alterações procedidas, hoje em dia estaríamos numa posição privilegiada⁽⁷⁾ para apontar os aspectos positivos e negativos da reforma tributária de 1966, pois já se dispõem de séries históricas de dados significativos para a análise dos seus resultados práticos. E, justamente com base nesses resultados práticos ela vem sendo criticada, cada vez mais acerbamente, imputando-se-lhe alguns efeitos particularmente indesejáveis sob o ponto de vista do federalismo político e fiscal. A discriminação de rendas vigente a partir da reforma tributária de 1966 vem sendo apontada, especialmente nos últimos tempos, como a causa do enfraquecimento das unidades da federação brasileira, com o consequente predomínio da União em termos de arrecadação, em detrimento dos estado-membros e dos municípios.

O problema da hipertrofia do governo central, seja em termos de volume de arrecadação, seja em termos de poder de decisão, tem preocupado bastante os economistas e especialistas em finanças públicas brasileiras, de tal sorte que existem inúmeros trabalhos tratando desse tema, que é crucial para um tipo de organização política que se diz federalista. Um dos mais completos destes trabalhos acha-se publicado na Revista de Finanças Públicas nº 39(337)⁽⁸⁾, páginas 43/61, janº/março/79, da qual extraiu-se o Quadro I e Gráfico I, relativos ao período

tes da reforma, era assistemática ou irracional; tal conclusão seria no mínimo ingênua. O que se quer enfatizar é que a legitimidade do exercício do poder e da administração passou a derivar do conhecimento científico e técnico, daí a preocupação em explicitar o domínio desse tipo de conhecimento.

(6) - Relatório da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda-FGV, RJ, 1967.

(7) - Na verdade, esta vantagem é apenas aparente, dado que o Sistema Tributário da reforma de 1966 não chegou a entrar em vigor em sua forma original. Os efeitos das sucessivas alterações que se seguiu, principalmente no que diz respeito às relações intergovernamentais expressas no sistema de participação nas receitas tributárias, dificilmente poderão ser corretamente avaliadas, a não ser através de grosseiras estimativas.

(8) - "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Municipais" - Trabalho elaborado pela Equipe da Divisão de Análise do

do de 1957 a 1974, constantes do Anexo A, os quais demonstram a hipótese do crescimento da participação da receita da União no total da receita tributária dos três níveis de governo, com o consequente declínio da participação de estados e municípios, estes com uma queda ainda mais acentuada, comportamento que se agravou após a reforma tributária de 1966(9).

Em 1957, primeiro ano do período examinado, era a seguinte a distribuição do total da receita tributária pelos três níveis de governo: 48,5%, 43,0% e 8,5%, respectivamente para a União, estados e municípios. Em 1966, último ano de vigência da antiga discriminação de rendas, era a seguinte a divisão da receita tributária: 51,2%, 41,5% e 7,3%. O primeiro ano de vigência da reforma, 1967, foi o ano de ouro dos estados, que ficaram com 50,4% da receita tributária total, cabendo à União 44,9% e aos municípios 4,7%. A situação, contudo, rapidamente se inverteu, com a imediata recuperação da participação da União que, já em 1968 ostentava a porcentagem de 51,0%, para culminar com a seguinte divisão, no último ano do período examinado, ou seja,

Desempenho Econômico-Financeiro dos Estados e Municípios (DAE), da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. Ver ainda:

OLIVEIRA, Fabricio Augusto & Weiterschan, Helga Magdalena - "Aspectos históricos do Federalismo Fiscal no Brasil", in Revista da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 9(10), págs. 745/77, outº/79;

MAHAR, Dennis J. - "Federalismo Fiscal no Brasil: a experiência histórica", in Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo - IPEA/INPES, 1976;

Estudo da evolução da despesa pública do Estado de Minas Gerais, in Revista da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 9(10), págs. 716/744, outº/79.

- (9) - GONÇALVES, João Gomes. - "A Reforma Tributária, a Centralização Federal e a Perda do Poder de Decisão dos Estados", in Revista de Finanças Públicas nº 336, outº/dezº/78, pgs. 81 a 107.

Vale lembrar que, em termos de controle de recursos, simples dados de arrecadação tributária não dão idéia exata do volume de recursos manipulados pelo poder central, uma vez que eles excluem as chamadas "contribuições parafiscais", dentre as quais as mais importantes são as contribuições para a Previdência Social e que, desde sua criação, no Estado Novo, têm se ampliado consideravelmente. Cita-se, após 1964, a criação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, cujos recursos são utilizados pelo governo federal para intervenção no setor habitacional, bem como para o financiamento de programas de saneamento e desenvolvimento urbano.

1974: 58,9% para a União, ficando os estados com 37,3% e os municípios com 3,8%.

Durante o período considerado, a receita tributária dos três níveis não deixou de crescer, em termos reais, conforme se pode verificar pelos dados das colunas A, B e C do Quadro I do Anexo A. Contudo, chama a atenção do observador mais atento a pronunciada diferença nos índices de evolução dessa receita, para cada um dos três níveis, especialmente quando comparados com os índices de evolução do PIB; antes da reforma tributária, as três receitas tributárias cresciam a níveis inferiores ao PIB; em 1967 somente a receita estadual ultrapassou, em crescimento, o do PIB; a partir de 1968, também a receita federal passou a suplantiar o crescimento do PIB, destacando-se com um crescimento bem superior ao da receita estadual. Aparentemente, portanto, os municípios ficaram em desvantagem, com uma receita tributária crescendo em níveis inferiores ao PIB.

Estes dados, contudo, precisam ser refinados, uma vez que eles não consideram as transferências intergovernamentais de recursos, particularmente relevantes a partir da reforma, dado que um dos pontos de maior destaque foi exatamente o sistema de participação nas receitas arrecadadas por outros níveis de governo, por ela criado. Os dados do Quadro II e do Gráfico II, constantes do Anexo A, extraídos do mesmo trabalho já citado, fornecem informações a respeito dos recursos efetivamente disponíveis pelas três esferas de governo, já descontadas as transferências federais a estados e municípios, bem como as dos estados aos municípios, basicamente constituídas pela participação em 20% da arrecadação do ICM.

Estes dados confirmam, ainda, a supremacia da União em relação à disponibilidade de recursos tributários, bem como a maior capacidade de crescimento de seus tributos, em termos de arrecadação⁽¹⁰⁾.

(10) - Dados mais recentes confirmam a maior pujança dos tributos federais, como decorrência da maior agressividade da União, em virtude do predomínio do Executivo federal na matéria, em manipular o instrumental tributário de que dispõe. Como informação

Revelam, contudo, uma posição bem diversa de estados e municípios em termos de disponibilidade de recursos. Viu-se, pelo quadro relativo às receitas tributárias, que os municípios estavam em desvantagem, o que já não ocorre quando se agregam as transferências recebidas da União e dos estados: não só a participação nos recursos efetivamente disponíveis melhora, como melhoram os índices de evolução, em comparação com o PIB. Já os estados aparecem como os grandes prejudicados, principalmente após a reforma, uma vez que sua participação só fez decrescer. Até mesmo o comportamento dos índices de evolução em relação ao PIB é bastante deficiente.

Estes indicadores não serão comentados em maior profundidade dado que esta tarefa excede os objetivos do trabalho. Para os interessados recomenda-se consultar os trabalhos citados na nota de rodapé n. 8, da pg. 12. Resta acrescentar, apenas, que a análise dos indicadores de participação das três esferas de governo, seja na receita tributária

relevante cita-se que uma das maiores fontes de crescimento dos recursos da União advém do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, que teve alterada sua incidência e criado um adicional de 12%, além do violento aumento nos preços daqueles produtos, medidas que redundaram numa brutal elevação da receita deste imposto. Vide Gonçalves, João Gomes, op. cit., pg. 97. A propósito desta agressiva manipulação do IUCL, ver: Dias, Luiz da Silva, in "Sistema Tributário Nacional e Federalismo Fiscal", trabalho distribuído pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, pg. 5/6:

"Agora, e de forma crescente na medida em que se acentua a crise energética pelos aumentos do preço do petróleo, a União passa a manipular com "contribuições parafiscais" por dentro do preço dos combustíveis e lubrificantes, mas fora da base de cálculo do IUCL. Estas contribuições parafiscais, as famosas alíneas que vêm sendo acrescentadas ao artigo 13, item II da Lei 4452, não encontram amparo no artigo 163 da Constituição, porque esta hipótese, o custeio de serviços e encargos da intervenção estatal no setor de combustíveis e lubrificantes, já é objeto de imposto especial, que é o próprio IUCL. A sequência de redução de alíquotas do IUCL e de criação de novas alíneas do art. 13 tem seu último episódio no Decreto-lei nº 1691, de 2.08.79. As alíquotas foram reduzidas em torno de 48%, enquanto se criou uma nova alínea, a "n", de 12,5% sobre o custo CIF do petróleo bruto importado, para os programas de mobilização energética do governo federal. São recursos em que os Estados e Municípios constitucionalmente participam e que, na melhor forma do STN, lhes seriam distribuídos proporcionalmente à superfície, produção e consumo, nos termos do disposto em Lei Complementar, regulamentada em Resolução do Senado Federal, como tão bem prescrevia a Emenda Constitucional nº 18, que instituiu o STN."

ria, seja nos recursos efetivamente disponíveis, só faz realmente sentido quando comparada com os níveis de repartição dos encargos, porque cada esfera de governo deve dispor dos recursos necessários ao financiamento dos serviços que lhe são demandados. É sob este enfoque, que, parece, a discriminação de rendas praticada após a reforma não tem sido satisfatória, principalmente se se considera o crescente nível de endividamento dos estados e municípios.

A constatação do crescente distanciamento entre os recursos disponíveis para o financiamento da demanda aumentada por serviços públicos locais e regionais, em decorrência da urbanização da população e do aumento da renda, é a preocupação fundamental dos estudiosos do federalismo fiscal⁽¹¹⁾.

Um outro problema de magna importância para um sistema federativo de governo diz respeito aos desníveis regionais da renda (concentração), os quais decorrem do caráter essencialmente cumulativo do processo de desenvolvimento econômico, caráter este que a ação do poder público deveria, em tese, atenuar, através de um eficiente sistema de transferências que equilibrasse as disparidades fiscais regionais. Trata-se de assunto relevante dado que um dos pressupostos de um sistema federal é a igualdade de oportunidade de participação econômica e política para todos os seus membros.

Jorge Wilhelm⁽¹²⁾, ex-Secretário de Economia e Planejamento do Governo do Estado de São Paulo, assim se expressa a respeito das desigualdades regionais no Brasil:

"A centralização da distribuição dos recursos financeiros pela União não pode ser simplificada de forma leviana. Não podemos deixar

(11) - Sobre este assunto ver em especial os seguintes trabalhos: OLIVEIRA, Fabrício Augusto & Weiterschan, Helga Magdalena, op. cit., pg. 9.
GONÇALVES, João Gomes, op. cit., pg. 99.

(12) - "Arrecadação no município de São Paulo e sua importância na reformulação tributária", in "A Tributação e o Drama dos Municípios", Série Documentos, 3, publicação do Sistema de Planejamento e Administração Metropolitana do Governo do Estado de São Paulo, 1978, pg. 72.

de refletir sobre o fato de que o estágio de desenvolvimento econômico do País ainda é caracterizado por importantes diferenças regionais. Essas diferenças regionais não têm diminuído. Fizemos uma análise do que tem sido não só a acumulação de capital, mas a concentração de capital. Veremos que nas duas últimas décadas ambas as tendências têm aumentado, apesar dos esforços em sentido contrário feitos por diversos órgãos federais e estaduais. Esses esforços levaram, por exemplo, à criação da SUDENE, no seu tempo, ou à criação dos fundos federais que distribuem as receitas na administração federal atual. São todos, no meu entender, em sentido correto, e têm diminuído, impedindo que tanto a acumulação como concentração tenham sido maiores. Mas não se pode afirmar que essas diferenças regionais tenham cessado, ou que a concentração de capital tenha efetivamente diminuído."

Nestas palavras parece estar implícita mais uma crítica ao sistema tributário vigente, atingindo agora as transferências intergovernamentais de recursos, cujo mecanismo será objeto de alguns comentários em anexo ao presente trabalho. Ainda que o escopo principal seja o ICM, cabem algumas considerações a respeito dos Fundos de Participação de Estados e Municípios, dada a complementariedade de funções dos dois mecanismos - ICM e FPEM⁽¹³⁾.

Do exame dos trabalhos já arrolados, pode-se isolar duas posições bastante diferentes em relação à reforma tributária propriamente dita, cada uma delas com consequências, a nível da prática administrativa, também diferentes.

A posição crítica mais generalizada, inclusive entre os mais

(13) - Na verdade, um estudo realmente interessante sobre a eficácia dos mecanismos de distribuição deveria incorporar uma análise, para fins de comparação, dos mecanismos de concentração operados no mesmo período. Foi notória, especialmente na primeira fase da atual política econômica desenvolvimentista, a implementação de uma política de incentivos, inclusive com estímulos fiscais, à fusão e incorporação de empresas industriais e financeiras, com o objetivo de obtenção de ganhos em escala, os quais foram importantes para o desempenho favorável do PIB no período. Além do mais, como se verá mais adiante, a própria mecânica de cobrança do ICM incentiva a concentração de capitais, como no caso dos supermercados.

interessados no problema pois são mais diretamente afetados, ou seja, governadores dos estados e prefeitos municipais, entende que os resultados indesejáveis decorrem do próprio caráter da reforma tributária - centralizador e anti-federalista - e que, nestas condições, há que se buscar estabelecer as bases para uma nova discriminação de rendas entre os três níveis de governo(14), de sorte a aumentar as fontes de renda para os estados e municípios e estabelecendo um equilíbrio na divisão das receitas tributárias.

Existe, ainda que menos generalizada, uma segunda posição(15) que, embora concordando no que se refere aos efeitos indesejáveis da vigente discriminação de rendas, não os atribui à reforma em si mas às alterações posteriores a ela, quase sempre decorrentes de atos de força do poder executivo federal e que acabaram por desvirtuá-la. A consequência prática desta crítica seria a revogação dos atos posteriores e o retorno à discriminação de rendas originariamente concebida pelos reformadores de 1966.

Ambas as posições oferecem argumentos e dados ponderáveis em que baseiam suas críticas. A segunda posição, contudo, parece bastante rica e interessante, exatamente por evidenciar como uma solução técnica, com as características de racionalidade administrativa, pode ser desvirtuada por condições políticas que, num dado momento histórico, privilegiam um determinado agente, no caso o executivo federal. De qualquer forma, acompanhar o raciocínio e a metodologia crítica de ambas as correntes parece ser um exercício bastante útil para se entender a mecânica de funcionamento de uma estrutura tributária.

Neste sentido, o objetivo deste trabalho não é esmiuçar a reforma tributária de 1966, o que seria matéria de um livro. Nem, muito

(14) - Vide "A Tributação e o Drama dos Municípios", diversos autores, op. cit.

GONÇALVES, João Gomes - "A Reforma Tributária, a Centralização Federal e a Perda do Poder de Decisão dos Estados" - op. cit.

(15) - DIAS, João Luiz da Silva, op. cit.

GONÇALVES, João Gomes, op. cit.

menos, efetuar o levantamento de toda a legislação relativa à reforma, o que seria, igualmente um trabalho insano, dado o volume de textos legais editados a partir de 1966. Tratar-se-á, tão somente, através do exame de alguns dos principais problemas ligados a um de seus mais importantes instrumentos - o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias - de identificar a racionalidade administrativa que presidiu a sua concepção, dentro do conceito mais amplo de planejamento, tendo como orientação geral as duas posições críticas referidas.

2. - ICM: suas funções e relevância no conjunto do Sistema Tributário

O Imposto de Circulação de Mercadorias, instituído pela Reforma Tributária de 1966, veio substituir dois impostos:

- o Imposto de Vendas e Consignações, de competência estadual;
- o Imposto de Indústrias e Profissões, de competência municipal.

O Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM, se constitui, originariamente, em fonte de receita para estados e municípios, que poderiam cobrá-lo simultaneamente. Entretanto, antes mesmo de sua entrada em vigor, a responsabilidade pela arrecadação foi atribuída exclusivamente aos estados, garantida aos municípios a participação em 20% do seu produto.

Apesar de ter o ICM sido concebido como imposto neutro em relação à política fiscal, voltado tão somente à função de prover de recursos os erários estaduais e municipais, uma das primeiras controvérsias surgidas a propósito dos efeitos da reforma tributária colocou, logo no início de sua vigência, estados consumidores em confronto com estados produtores(1). Alegava-se ser o ICM, em comparação com o IVC, um tributo que agravava a concentração regional da renda em benefício dos estados mais desenvolvidos, que obtêm, sistematicamente, saldos positivos de comércio inter-estadual. Na verdade, como já foi observado anteriormente, a concentração regional da renda é o resultado do próprio caráter cumulativo do processo de crescimento econômico e não seria função própria do ICM tentar alterar este quadro de distorção.

Não obstante, os estados menos desenvolvidos, principalmente do Nordeste, procuravam demonstrar que o IVC teria um certo impacto re-

(1) - SILVA, Fernando A. Rezende & Silva, Maria da Conceição - "O sistema tributário e as desigualdades regionais - uma análise da recente controvérsia sobre o ICM" - Série Monográfica nº 13, IPEA/INPES, 1974.

LINHARES, Josaphat - "A Reforma Tributária e sua implicação nas Finanças dos Estados e Municípios" - FGV em convênio com a Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro, GB, 1973.

distributivo nas operações inter-estaduais, em função de sua sistemática de cobrança em cascata. O ICM, ao contrário, pela sua sistemática de cobrança pelo valor adicionado, anularia este impacto.

O sistema de incidência em cascata implica em que, a cada vez que ocorre o fato gerador do tributo, a base tributável é o valor total do bem, mercadoria ou serviço; no sistema de incidência pelo valor adicionado, a base tributável, na prática, é a diferença ocorrida no valor do bem, mercadoria ou serviço, entre uma operação e outra.

A conclusão imediata seria no sentido de que o IVC carregaria maior volume de recursos para as regiões consumidoras, onde o produto assume o seu maior valor, ao contrário do ICM, que privilegiaria as regiões produtoras, desde que as alíquotas sejam uniformes, já que, teoricamente, o valor agregado na fase de produção é maior do que o agregado na comercialização. É claro que a conclusão só tem relevância na medida da importância do comércio inter-estadual.

O assunto será abordado com mais detalhes em tópico à parte. Entretanto, aqui cabe evidenciar que, ainda que seja sustentável a posição dos estados chamados "consumidores", o ICM reproduz, a nível fiscal, a estrutura da economia nacional, caracterizada pela alta concentração do parque industrial na região centro-sul, cujos estados e municípios são beneficiados por um volume maior de arrecadação, em consequência do próprio dinamismo da sua produção.

Este imposto ignora, aliás, não só os problemas de distribuição regional, como também os de distribuição pessoal da renda, já que não diferencia, em termos de alíquota, os bens pela sua essencialidade, o que o torna altamente regressivo(2).

Mas, o ponto de vista a ressaltar é que esta característica aparentemente perversa do ICM não se constituiria numa disfunção do sistema tributário; ao contrário, a neutralidade do ICM seria, do ponto de

(2) - A única concessão feita, em função da essencialidade dos bens, diz respeito à exclusão, do campo de incidência do ICM, das saídas decorrentes da venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de 1ª necessidade.

vista dos reformadores, coerente com a divisão de funções entre os três níveis de governo, conforme atrás foi exposto, e que atribui aos governos regionais e locais funções exclusivamente alocativas, ficando para o governo central as funções de redistribuição, implementadas através de instrumentos adequados.

Os Fundos de Participação dos Estados e Municípios - FPEM, pretendem ser, precisamente, os instrumentos com os quais a União procura exercer funções redistributivas, no sentido de alterar uma estrutura econômica inconveniente do ponto de vista dos interesses nacionais, que objetivam um desenvolvimento harmônico e equilibrado, sem gritantes desníveis regionais.

Lembre-se que a preocupação com o desenvolvimento regional harmônico e equilibrado já estava presente na Constituição de 1946.

Aliomar Baleeiro(3), referindo-se ao sistema da Constituição de 1946, argumenta que o aparelho tributário devesse "exercer uma ação compensatória do desequilíbrio e funcionasse como um sistema de vasos comunicantes, de sorte que a prosperidade de algumas regiões irrigasse a valorização das demais".

Portanto, a idéia de utilizar o sistema tributário como mecanismo de planejamento não surgiu com a Reforma de 1966. Esta, aliás, não inovou também quanto à maneira de implementar a redistribuição regional da renda. O atual sistema dos Fundos de Participação já existia na Constituição de 1946, tendo sido alterada, em 1966, a mecânica das aplicações, bem como ampliados os participantes, com a inclusão dos estados.

Sob este ponto de vista, o ICM e FPEM são mecanismos que merecem ser considerados em conjunto, já que foram concebidos para atuar integradamente. Na medida em que o ICM é capaz de fornecer recursos especialmente para os tesouros das regiões mais desenvolvidas, a participação nos tributos de competência federal, que alimentam os Fun-

(3) - BALEEIRO, Aliomar - "Uma introdução à ciência das finanças" - Editora Forense, 9a. edição, RJ, 1973, pg. 290/1.

dos de Participação dos Estados e Municípios, objetivam transferir recursos destas para as menos desenvolvidas, através de uma sistemática de distribuição baseada em indicadores relacionados aos índices de desenvolvimento regional(4).

A relevância do ICM no conjunto do Sistema Tributário Nacional pode ser aquilatada pela transcrição de alguns dados significativos, os quais demonstram ser ele o imposto mais importante sob o aspecto de produção de receitas.

Em 1976, o ICM produziu um total de 78,2 bilhões de cruzeiros, em termos nominais, para todos os estados brasileiros. No mesmo ano, cada um dos principais impostos federais arrecadou, em todo o Brasil:

	IR	IPI
	Em bilhões de cruzeiros	
1976	60,6	52,7

Somente o erário paulista arrecadou, a título de ICM (100%), em 1976, a quantia de 36,1 bilhões de cruzeiros, representando cerca de 96% da receita tributária estadual, o que dá uma idéia da dependência dos estados em relação a este imposto.

(4) - Existe, contudo, uma preocupação importante que não pode ser ignorada, em relação ao sistema dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios; ela diz respeito ao problema da autonomia - política, financeira e administrativa - que é a característica mais importante dos entes de governo num regime federativo.

Não se pode negar que as transferências intergovernamentais de recursos, através das quais se procura interligar a atuação dos três níveis de governo de modo a convergi-la para um objetivo comum, tendem, no limite, a cercear a autonomia das unidades federadas. Esse cerceamento, que efetivamente vai existir em maior ou menor grau, depende, contudo, do comportamento de duas variáveis inerentes ao sistema de transferências:

- a) a amplitude do controle exercido pela entidade que transfere os recursos sobre a destinação e forma de aplicação dos recursos transferidos;
- b) o peso relativo dos recursos recebidos a título de transferência em comparação com os recursos totais disponíveis e oriundos de outras fontes de receita.

Isto significa que não é válido um julgamento apriorístico sobre o caráter cerceador da autonomia, presente num sistema de transferências intergovernamentais de recursos; tal julgamento só tem relevância na medida em que tiver por base a análise da prática das transferências.

Verifica-se, por outro lado, que estes 36,1 bilhões de cruzeiros arrecadados pelo tesouro paulista representam cerca de 46% de 78,2 bilhões, isto é, quase metade de toda a arrecadação de ICM em todos os estados brasileiros, o que vem a confirmar a vocação deste imposto para a produção de receita para as regiões mais desenvolvidas.

No mesmo período, cada um dos principais impostos federais produziu a seguinte arrecadação em território paulista:

	IR	IPI	
	Em bilhões de cruzeiros		
1976	26,7	27,4	(5)

Os dados mostram, ainda, que a arrecadação do ICM é significativamente superior à de cada um dos principais impostos federais, seja em termos nacionais como regionais. Isto significa que as fontes de receita da União são, na prática, bem mais diversificadas, não ficando esta na dependência do comportamento de um único imposto, o que é fator crucial para a manipulação dos instrumentos fiscais com objetivos de política econômica.

Resta lembrar, finalmente, que o ICM tem, ainda, a função de prover recursos para os erários municipais, participando, estes, em 20% da arrecadação deste imposto.

Nestas condições, 15,6 bilhões de cruzeiros constituíram receita dos municípios brasileiros, em 1976. Os municípios paulistas, por sua vez, obtiveram 7,2 bilhões de cruzeiros a este título, repetindo-se, novamente, a concentração regional de recursos fiscais oriundos do ICM.

Em 1976, um balanço consolidado dos municípios paulistas ofere

-
- (5) - Fontes:
- Para os dados nacionais, todos em termos nominais:
Anuário Estatístico do Brasil - IBGE
- Para os dados paulistas, todos em termos nominais:
Fundação SEADE - Anuário Estatístico/1979

ce os seguintes dados(6):

Receitas Correntes				(em bilhões de cruzeiros de 1976)	
Tributária	Patrimonial	Transferências	Total	Capital	Total
	Industrial	Correntes			Geral
	Diversas				
6,09	1,45	7,86	15,4	3,86	19,26

O item Transferências Correntes engloba os recursos devidos aos municípios paulistas pela participação no produto da arrecadação do ICM, no montante de 7,2 bilhões de cruzeiros. Comparando-se os dados do balanço, verifica-se que os recursos transferidos a título de ICM representaram quase a metade (cerca de 46%) da Receita Corrente Total e cerca de 95% da Receita Corrente Própria (Tributária + Patrimonial + Industrial + Diversas).

Estes dados destacam a importância do ICM para os fiscos estaduais e municipais, justificando, destarte, a atenção de que ele é alvo de parte de autoridades governamentais e acadêmicas.

(6) - Fonte dos dados nominais:
Fundação SEADE - Anuário Estatístico/1979.

2.1 - ICM e IVA: Comentários Gerais Sobre Algumas Características e Efeitos

A reforma tributária de 1966, apresentada à Nação, pelos seus elaboradores, como um instrumento operador de profundas alterações na vida fiscal dos três níveis de governo(7), não tem sido encarada desta forma, com unanimidade, pelos seus estudiosos e críticos. Aliomar Baleeiro(8), por exemplo, comentando o assunto em 1973, pondera que, na essência, não mudou muito a estrutura fiscal do país. Segundo ele, a reforma antes alterou a denominação dos antigos impostos, mantendo inalterada a sua substância, citando como exemplos o imposto de consumo, que passou a chamar-se imposto de produtos industrializados, e o imposto de vendas e consignações, rebatizado para imposto de circulação de mercadorias(9).

Em que pese a abalizada opinião de Aliomar Baleeiro, de incontestável validade, desde que referida à reforma como um todo, é necessário admitir, acompanhando a opinião do prof. Eurico Korff(10), no que diz respeito especificamente ao ICM, que sua implantação implicou em algumas alterações significativas em relação ao antigo Imposto de Vendas e Consignações, dentre as quais cita-se a alteração na sistemática de cobrança.

O artigo 54 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,

(7) - Vide Relatório da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, FGV, RJ, 1967, pg. 15.

(8) - BALEEIRO, Aliomar, op. cit.

(9) - No mesmo sentido, e referindo-se ao ICM, manifesta-se Alcides Jorge Costa, até para tirar uma consequência de ordem prática. Diz o autor, in "ICM na Constituição e na Lei Complementar", - SP, 1978, Editora Resenha Tributária, pg. 48:

"Parece-nos que Rubens Gomes de Souza apontou os elementos que levaram à conclusão da identidade essencial do IVC e do ICM. O fato gerador do IVC eram as vendas e as consignações; estas, como vimos, enquadram-se no conceito de operação que expusemos. Portanto, este fato gerador do IVC que era um conjunto, passou a ser sub-conjunto de um fato gerador mais amplo, o do ICM. Há identidades de fatos geradores; há, portanto, identidade de tributos. Portanto, sob o aspecto da identidade dos tributos, não há impedimento a que ao ICM se apliquem as isenções que, ao tempo do IVC, foram outorgadas por prazo determinado e sob condições".

(10) - KORFF, Eurico - "Finanças Públicas Municipais", in RAE nº5, vol. 17, setº/outº/77, pg. 17, FGV.

que trata, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, do Sistema Tributário Nacional, determina:

"Artigo 54 - O imposto (ICM) é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas."

Esta parece ser a alteração mais importante introduzida pela reforma tributária ao substituir o antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC) pelo Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM). Este imposto, por via do supra mencionado artigo 54, adotou uma modalidade de tributação do consumo bem mais avançada(11), qual seja a da imposição sobre o valor adicionado em cada operação, ao contrário da sistemática do IVC, que tributava em cascata, isto é, o montante tributado desde a ocorrência do primeiro fato gerador continua a ser tributado até a última operação com a mesma mercadoria.

Segundo Josaphat Linhares(12) "A tributação sobre o valor acrescido, em substituição ao antigo e detestável sistema da tributação em cascata, veio corrigir uma sistemática fiscal que onerava a circulação da mercadoria, contribuindo para o aumento do seu preço e, conseqüentemente, para o aumento do custo de vida".

E continua: "O ICM, com a nova sistemática da não-cumulatividade, onera o menos possível, as atividades econômicas, estimulando a produção da riqueza, e a sua circulação não é mais sobrecarregada, em cada transação, com a incidência do imposto sobre o valor total da mercadoria."

Para que o argumento de que a sistemática da não-cumulativa-

(11) - A tributação sobre o valor adicionado, na estrutura tributária brasileira, não é exclusiva do ICM; ela é adotada também para o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. Além disso, esta mecânica de cobrança não foi introduzida pela Reforma de 1966; antes dela, já o antigo Imposto de Consumo era cobrado desta forma. Ver Costa, Alcides Jorge, "ICM na Constituição e na Lei Complementar", SP, 1978, Editora Resenha Tributária, pg. 6.

(12) - Op. cit., pg. 284.

de é anti-inflacionária seja devidamente apreciado, será utilizado um exemplo numérico desenvolvido pelo próprio Josaphat Linhares⁽¹³⁾, aplicando-se a última alíquota do IVC vigente em São Paulo, que foi de 6,6%, e a do ICM vigente a partir de junho de 1968, que foi de 18%, em decorrência de autorização constante do artigo 6º do Ato Complementar nº 35, de 28/12/67⁽¹⁴⁾.

Supondo-se que uma determinada mercadoria fosse objeto de três operações de circulação, sendo vendida na primeira por Cr\$100,00; na segunda por Cr\$150,00; e na terceira por Cr\$200,00, os montantes de IVC e ICM seriam os seguintes:

Valor da mercadoria Cr\$	IVC (6,6%) Cr\$	ICM (18%) Cr\$
100,00	6,60	18,00
150,00	9,90	9,00
200,00	13,20	9,00
	<hr/> 29,70	<hr/> 36,00
menos: quota de 20% atribuí- da ao município		<hr/> 7,20
Total devido ao estado	29,70	<hr/> 28,80

Suponha-se agora, para firmar o conceito, uma outra mercadoria que sofresse igualmente três operações de circulação, desta vez com

(13) - Op. cit., pg. 253.

(14) - Decreto estadual nº 49.151, de 28/12/67. As alíquotas anteriores, de 15, 16 e 17%, não foram consideradas por terem vigorado em período de implantação, atípico, em que a maioria dos estados não dispunha de dados confiáveis sobre o comportamento da arrecadação do novo tributo. Ver considerandos formulados pelos Secretários da Fazenda da Região Centro-Sul na Conferência de que resultou o Convênio de Cuiabá, aprovado pelo Decreto Estadual (S. Paulo) nº 48.149, de 28/6/67.

os seguintes valores: Cr\$100,00; Cr\$120,00; Cr\$150,00. Os montantes de IVC e ICM seriam:

Valor da mercadoria Cr\$	IVC (6,6%) Cr\$	ICM (18%) Cr\$
100,00	6,60	18,00
120,00	7,92	3,60
150,00	9,90	5,40
	<hr/> 24,42	<hr/> 27,00
menos: quota de 20% atribuí- da ao município		5,40
		<hr/> 21,60
Total devido ao estado	24,42	21,60

A primeira constatação que emerge dos dois exemplos é a do aumento da carga tributária total, em virtude da maior alíquota do ICM, dado que este imposto tem agora a função de carrear recursos também para os municípios; no primeiro exemplo, a carga tributária seria, pelo IVC, de Cr\$29,70, passando, com o ICM, para Cr\$36,00; no segundo exemplo, a carga tributária, pelo IVC seria de Cr\$24,42, passando para Cr\$27,00 com o ICM.

Informa Josaphat Linhares que o contribuinte, na verdade, pagaria menos imposto, uma vez que a cota de 20% atribuída aos municípios veio substituir o antigo imposto de indústrias e profissões. Sob este enfoque, uma comparação entre as cargas tributárias do IVC e ICM deveria levar em conta apenas o imposto devido ao estado que, no primeiro exemplo, sob o IVC, seria de Cr\$29,70, enquanto que sob o ICM seria de Cr\$28,80. No segundo exemplo ter-se-ia Cr\$24,42 e Cr\$21,60, respectivamente.

Bem examinado o assunto, contudo, o argumento de que a carga tributária total foi diminuída não parece ser totalmente procedente, por dois motivos:

- 1 - o antigo imposto de indústrias e profissões não era, rigorosamente, um imposto sobre o consumo, como o IVC e o próprio ICM, e padecia de graves problemas na determinação de sua base de cálculo, implicando em dificuldades para sua cobrança⁽¹⁵⁾;
- 2 - na área municipal foi criado, com a reforma tributária, um outro tributo sobre o consumo, desta vez sobre bens incorpóreos, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O que se procura demonstrar é que a substituição do Imposto de Indústrias e Profissões pela participação no ICM, bem como a criação do ISS municipal, implica em ampliação da carga tributária sobre o consumo; ocorre que os tributos desta natureza têm, supostamente, a característica de se transferirem para o consumidor final, via mecanismo de preços, com evidentes reflexos inflacionários⁽¹⁶⁾.

(15) - Em trabalho denominado "Finanças Públicas Municipais", o prof. Eurico Korff alinha argumentos que teriam levado a Comissão de Reforma a propor, inicialmente, a restrição do campo de incidência do Imposto de Indústrias e Profissões:

"c) - no estabelecimento da "base de cálculo" - para não ficassem limitados meramente a uma taxa, uma "patente" ou um emolumento sobre o exercício de atividades industriais ou profissionais - que aliás se confundiriam com o imposto de licença... - viram-se os municípios, como, antes de 1946, os Estados, levados a recorrer a bases de cálculo arbitrárias ou empíricas;"

"d) - entre as várias "bases de cálculo", subsistiu o chamado "movimento econômico", ou seja a receita bruta da atividade tributada, o que acabou por converter o tributo numa duplicação do imposto federal sobre a renda "em sua forma mais primária ou anti-econômica" ou mesmo numa espécie de "adicional" do imposto estadual de vendas e consignações, sendo comum municípios, principalmente os menos desenvolvidos, cobrarem o imposto de indústrias e profissões simplesmente mediante a aplicação de uma porcentagem sobre o imposto de vendas arrecadado pelo Estado."

Ver KORFF, Eurico, in RAE, op. cit., pg. 16.

(16) - A hipótese da transferência dos tributos indiretos não é aceita pacificamente; no entanto, os economistas trabalham normalmente com ela, como se verá na nota seguinte. A própria área governamental parece adotar a hipótese, uma vez que, a partir de 1971, em função de Resolução do Senado Federal, tomou-se a decisão de reduzir gradualmente as alíquotas do ICM, com objetivos anti-inflacionários. João Gomes Gonçalves, contudo, em op.

Além do mais, ainda que se possa formalmente alegar que a cota de 20% substituiu o antigo Imposto de Indústrias e Profissões, não se pode, desta afirmativa, inferir imediatamente que a carga tributária diminuiu. Isto porque, conforme foi atrás ressaltado, aquele imposto era problemático em razão de dificuldades na determinação de sua base de cálculo, o que certamente interferia em sua produtividade, isto é, não era cobrado com a mesma efetividade com que se cobra o ICM(17).

Admitindo-se, portanto, que a sistemática de não-cumulatividade, adotada para a cobrança do ICM, tenha características não inflacionárias, as demais medidas adotadas na implantação do imposto parecem, contudo, compensar este efeito. São elas:

- adoção de uma alíquota nominal elevada, quase três vezes maior do que a do antigo IVC, através da qual o novo tributo garantiu praticamente o mesmo volume de arrecadação para os estados, além de pro-

já citado, pg. 94, critica esta medida, dizendo:

"Dessas reduções, o que é mais importante é que elas apenas atendem ao imperativo da redução nominal da carga tributária, quando não existe qualquer evidência de uma redução proporcional nos preços das mercadorias. Ora, dessa forma, apenas os Estados deixariam de arrecadar, sem a certeza do benefício para os consumidores.

Já o contrário seria esperado, pois qualquer decisão no sentido de aumentar a alíquota do ICM traria imediatamente o efeito do aumento no preço dos produtos."

- (17) - Confirmando a maior produtividade da quota parte municipal no ICM, bem como a hipótese de transferência do tributo, diz Carlos A. Longo:

"Um problema pouco observado e crucial da atual estrutura fiscal dos municípios é sua grande dependência da tributação in direta. O imposto de circulação de mercadorias, ICM, representa em média 50% das receitas municipais no Brasil. Como a carga deste imposto é supostamente transferida para os consumidores, independentemente do local de residência, possivelmente parte deste imposto é exportado e, portanto, pago por não residentes. Supondo que os benefícios das despesas públicas são apropriados localmente e que os impostos indiretos são transferidos para os preços dos produtos, pode-se esperar que, em geral, os proprietários de imóveis são subsidiados pelos consumidores (residentes ou não residentes) na forma de preços mais e levados."

LONGO, Carlos A. - "É o Imposto Territorial Rural um instrumento adequado de Política Agrária?", in Anais do Encontro Nacional de Economia, Atibaia, 1979, promoção da Associação Nacional de Centros de Pós-Graduação em Economia - FEA/USP - S. Paulo, nov9/79, pg. 355.

ver a cota municipal de 20%, conforme já demonstrado pelos exemplos numéricos; além de que, para o ICM foi adotado o critério de cálculo do imposto "por dentro do preço", isto é, o valor do imposto é computado na base de cálculo, o que implica em uma alíquota efetiva maior do que a nominal e, portanto, em preço de venda maior;

- criação do Imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, além da participação municipal na receita do ICM, ambas as receitas provenientes da tributação do consumo, o que implicou em ampliação da carga tributária sobre este tipo de despesa pessoal.

É necessário lembrar, também, que ao ICM foi atribuído o papel antes desempenhado pelo IVC, de tributo mais importante no conjunto dos tributos de competência estadual. Nestas condições, a alíquota adotada para o ICM foi a julgada, na época, como a necessária para a manutenção do nível de arrecadação já praticado pelos estados, bem como para os recursos destinados aos municípios, conforme pode também ser verificado pelos exemplos numéricos.

Na verdade, o efeito mais palpável da não-cumulatividade consiste na redistribuição dos fluxos de arrecadação, o que pode também ser facilmente visualizado nos exemplos numéricos. No sistema de arrecadação em cascata, o maior volume arrecadado ocorre sempre na última operação, quando a mercadoria assume seu maior valor, o que beneficia o fisco das regiões consumidoras. Já na sistemática do valor adicionado pode-se, em geral, esperar que o maior volume de arrecadação ocorra imediatamente após a fase de produção, uma vez que é esta que, teoricamente, deve agregar à mercadoria a maior parcela de seu valor total, beneficiando-se, destarte, o fisco das regiões produtoras. Foi este raciocínio, aliás, que forneceu o principal argumento à controvérsia entre estados consumidores e estados produtores, já aludida. Nem sempre isto ocorre, na realidade, dado que o valor adicionado na fase de comercialização refere-se ao que se convencionou chamar de "margem bruta de comercialização", incluindo este conceito custos de transporte, armazenagem, seguros, publicidade e propaganda, despesas financeiras

ras com a manutenção de capital de giro, lucro líquido, etc. Especialmente em relação às operações inter-regionais, a margem bruta de comercialização deve ser significativamente afetada pelos custos de transporte, principalmente em época de alta dos combustíveis, o que contribuiria para igualar o volume arrecadado na fase de produção ao da fase de comercialização.

Excelente trabalho realizado pelos economistas Fernando A. Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva⁽¹⁸⁾ demonstrou a falácia do argumento de que é a não-cumulatividade do ICM que favorece a concentração da arrecadação tributária em favor dos estados mais desenvolvidos, diminuindo a participação relativa dos estados menos desenvolvidos industrialmente. Segundo os autores, "... o principal efeito da Reforma, neste particular, teria sido o de tornar mais evidente a progressiva concentração da base tributária face à própria concentração regional da atividade econômica, tendo em vista a eliminação da liberdade que os Estados gozavam anteriormente quanto à manipulação de alíquotas no sistema do IVC."⁽¹⁹⁾

O exemplo numérico induz, ainda, supondo que o primeiro valor corresponda à fase de produção e os demais à de comercialização, à conclusão de que a sistemática de não-cumulatividade pode alterar o fluxo de arrecadação também em relação à origem, uma vez que o setor mais penalizado seria o produtivo, principalmente a indústria, ao passo que, com a tributação em cascata, o setor mais penalizado seria o da comercialização.

Segundo análise realizada por alguns economistas, a respeito da economia do Estado de Minas Gerais, a mudança da origem do fluxo de arrecadação do ICM teria efeitos na alocação de investimentos, uma vez que "na medida em que o ônus fiscal diferencial seja amplo, as inversões podem correr para o setor imune e fugir do setor pena-

(18) - op. cit. à pg. 20 deste trabalho

(19) - op. cit., pg. 105.

lizado"(20).

À parte o fato de que a possível transferência do ônus fiscal para o consumo final deve atenuar o efeito modificador da alocação dos investimentos, vale ressaltar que as condições estruturais de funcionamento de uma economia em desenvolvimento jogam um papel bastante relevante. Já foi aludido que a carga tributária suportada pelo comércio é função direta da margem bruta de comercialização; portanto, quanto menor esta, menor aquela e vice-versa.

Não é à toa que a introdução do ICM como uma espécie de imposto sobre o valor adicionado - IVA, foi fator decisivo para o desenvolvimento dos super-mercados, cuja característica é de operarem com baixas margens brutas de comercialização, realizando lucros em razão da alta rotatividade dos estoques e das economias de escala obtidas na comercialização. Sob este aspecto, o ICM teria tido efeitos benéficos sobre os preços, efeitos estes, porém, restritos às camadas da população de maior poder aquisitivo, as únicas beneficiadas por este tipo de comércio, o que seria um elemento a mais de concentração de renda. Além de que, teria contribuído, também, para uma maior concentração do capital comercial, efeito não totalmente indesejado pelo governo, se se recorda que por volta de 1970 foi amplamente empregada uma política de estímulos fiscais e creditícios às fusões e incorporações de empresas financeiras e industriais, com objetivo de aumentar-lhes a produtividade em decorrência de economias de escala.

Para confirmar que a não-cumulatividade é favorável aos sistemas de baixas margens brutas de comercialização, verifique-se o que se passa nos dois exemplos numéricos. O ICM garante que, em ambos os casos, o montante do imposto pago corresponde à alíquota nominal aplicada sobre o valor final da mercadoria (Cr\$36,00 é igual a 18% de Cr\$200,00, assim como Cr\$27,00 é igual a 18% de Cr\$150,00). Com o IVC já não ocorre o mesmo. A alíquota efetiva (total de imposto pago em

(20) - REIS, Fernando & Starling, Marneu - "Uma análise das Finanças de Minas Gerais" - citado por Josaphat Linhares, op. cit., pg. 285.

relação ao valor final da mercadoria) no primeiro caso - margens de comercialização maiores - é de 14,85%, ao passo que no segundo caso ela é de 16,28%.

Já para o fisco estadual o ICM é desfavorável com baixas margens brutas de comercialização; no primeiro caso, após repassar a quota municipal, o estado ficaria com apenas Cr\$0,90 a menos do que pelo sistema do IVC; no segundo caso, estaria obtendo menos Cr\$2,82 de receita própria.

Do que até aqui se expôs conclui-se que o sistema de tributação pelo valor adicionado não deixa de ter alguns efeitos sobre as condições de funcionamento da economia. A alegada neutralidade do IVA, no entanto, diz respeito a sua não interferência, em teoria, sobre a estrutura organizacional das empresas, por não se constituir em incentivo à integração vertical, como ocorre com a tributação em cascata(21).

(21) - A propósito, diz Alcides Jorge Costa:

"Desconhecemos qualquer estudo a respeito dos efeitos de integração vertical resultantes do antigo imposto de vendas e consignações. No entanto, a legislação corretiva, cuja necessidade se fez sentir, mostra a existência desses efeitos em pelo menos dois casos. No comércio do café, as tradicionais vendas na praça de Santos, que eram muitas e em virtude das quais o produto podia ser transferido várias vezes, viram-se quase condenadas ao desaparecimento em virtude do ônus insuportável criado pela incidência múltipla do imposto de vendas e consignações. A situação chegou a tal ponto que se tornou necessária legislação especial que concedeu isenção do tributo para as operações internas da praça de Santos, realizadas com café, quando destinadas à formação de lotes para exportação. As grandes empresas não eram afetadas pelo problema porque adquiriam o café diretamente dos produtores e o exportavam, ficando sujeitas apenas a duas incidências, na compra e na exportação.

No comércio de algodão, as empresas de maior potencialidade econômica começaram, a certa altura, a manter suas próprias máquinas de beneficiamento do produto. Desta maneira, pagavam o imposto quando compravam o algodão e quando o revendiam à indústria ou o exportavam. Com isto, os empresários menores viram-se ameaçados de alijamento do mercado porque o algodão com que lidavam ficava sujeito a uma incidência a mais, no mínimo, ou seja, na venda do beneficiador ao industrial ou ao exportador. Desvantagem considerável se levarmos em conta que a alíquota do imposto de vendas e consignações chegou a atingir 6,6%. Para contornar o problema, a Lei nº 6.026, de 31 de dezembro de 1960, de São Paulo, concedeu isenção do tributo para as vendas e consignações de algodão em pluma, exceto quando realizadas para fora do país ou quando feitas a indústrias que adquiriam o produto para utilizá-lo em suas máquinas."

COSTA, Alcides Jorge, op. cit., pg. 7/8.

Neste último caso, como a proporção do imposto total a pagar aumenta em função do número de etapas de produção/comercialização, é interessante, do ponto de vista da empresa, eliminar etapas pela integração de diferentes estágios de produção, uma vez que empresas integradas obteriam melhores condições de competitividade para seus produtos, pela redução do imposto incidente sobre os mesmos. Diz respeito, ainda, à não interferência do regime fiscal sobre as condições de livre concorrência.

Contudo, a neutralidade do IVA está condicionada a sua não manipulação para fins extra-fiscais derivados dos diferentes objetivos de política econômica, o que fatalmente anula esta vantagem. É, aliás, o que ocorre com o ICM, no caso brasileiro, que se distancia muito de um IVA "puro", na medida em que vem sendo cada vez mais utilizado a título de incentivo a determinadas atividades e, até mesmo, com objetivos de equidade, o que acaba por comprometer a característica de neutralidade do imposto.

O IVA tem sido amplamente utilizado pelos países que compõem o Mercado Comum Europeu e é fator de integração de mercados nacionais para sub-sistemas econômicos de níveis semelhantes de desenvolvimento(22). Parecem, portanto, pelo menos discutíveis as possibilidades políticas de sua aplicação a economias com diferenças tão grandes em termos de desenvolvimento industrial, como é o caso brasileiro. Aqui, um dos efeitos da implantação do ICM foi a intensificação da guerra fiscal entre os estados, que passaram a utilizar o imposto como incentivo, na tentativa de integrar horizontalmente, dentro de suas fronteiras, as etapas de produção e comercialização, com o objetivo de maximizar a arrecadação(23). A maneira encontrada para arrefecer este

(22) - Alcides Jorge Costa analisa e descreve em profundidade o desenvolvimento e o papel do IVA na Comunidade Econômica Europeia. Para tanto, consultar Costa, Alcides Jorge, op. cit., capítulo V, pg. 39/49.

(23) - SILVA, Fernando A. Rezende & Silva, Maria da Conceição. O problema dos incentivos será tratado com mais profundidade no tópico relativo aos reflexos do ICM nas finanças estaduais.

clima de competição entre os estados foi o cerceamento cada vez maior da liberdade dos estados para manipularem o ICM, o que obviamente compromete o regime federativo de organização política(24).

Além deste óbice de natureza política, a própria complexidade do IVA torna a sua implantação problemática em economias em desenvolvimento, ainda caracterizadas por pequenas empresas familiares precariamente organizadas e administradas, comprometendo-se a eficiência e conômica do tributo, uma vez que seu custo administrativo, principalmente na fase de implantação, resulta bastante elevado pelo custo de cadastramento e treinamento de contribuintes. Este fator anula, ainda, o mecanismo de auto-fiscalização embutido num IVA calculado pelo método do crédito, como é o caso do ICM(25).

A hipótese de que a não-cumulatividade do ICM concorre para destimular a sonegação parte da suposição de que, aos comerciantes, industriais e demais agentes que promovem a circulação de mercadorias, interessa registrar corretamente as mercadorias entradas em seus estabelecimentos, para poderem, assim, valer-se, na operação de que decorra a saída, do crédito correspondente ao imposto pago quando da operação de que decorreu a entrada da mesma. E, uma vez registrada a entrada, a mercadoria ou estará em estoque ou terá já saído novamente, com geração de novo imposto, o que vem facilitar eventuais procedimen

(24) - Note-se que um dos primeiros países a utilizar o IVA foi a França, em 1948, a qual é um estado unitário. Os Estados Unidos, país de organização federativa, só recentemente tem estudado a viabilidade de criação de um imposto de vendas, nos moldes do IVA europeu, mas a nível do governo federal. Ver Fernando A. Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva, op. cit.

(25) - O IVA pode ser calculado por três métodos:
1 - o método da adição, que computa o valor adicionado através da soma de todos os pagamentos efetuados aos fatores de produção, inclusive lucros;
2 - método da subtração, que calcula o valor adicionado como resultado da operação que subtrai o total das compras do total das vendas;
3 - método do crédito, é uma variante do anterior; ao total das vendas realizadas num período aplica-se a alíquota do imposto e deste resultado subtrai o valor do imposto referente ao total das compras.
Ver: Silva, Fernando A. Rezende & Silva, Maria da Conceição, op. cit.
Costa, Alcides Jorge, op. cit., pg. 23/30.

tos de fiscalização por parte do fisco. Além do mais, interessa-lhes não só registrar corretamente, mas, principalmente, exigir sempre os documentos fiscais relativos às mercadorias entradas em seus estabelecimentos, uma vez que, eventualmente, poderão vir a arcar com o ônus do imposto sobre o valor total da mercadoria, sem direito ao crédito anterior.

Contudo, esta hipótese só se verifica integralmente, na prática, na medida em que a organização da atividade produtiva assume a forma de empresas modernas e abertas, as quais têm condições econômicas e administrativas de manter um bom relacionamento com o fisco.

Ao contrário, empresas pequenas e médias, estruturadas em bases familiares, são mais propensas ao desenvolvimento de expedientes sonegatórios, o que dificulta os processos de controle. E é justamente este tipo de unidade produtiva que predomina nas economias mais atrasadas, tornando-se o custo administrativo do imposto mais elevado nestas áreas do que nas mais desenvolvidas.

A prática do ICM tem mostrado o desenvolvimento acentuado de vários expedientes sonegatórios, dentre os quais a famosa "nota fria". Foi muito notório, também, o expediente utilizado, na área de comércio exterior, de realizar "exportações fantasmas", para com isso beneficiar-se indevidamente dos incentivos fiscais concedidos ao setor.

Na verdade, o que se verifica em relação ao ICM, como aliás com todos os demais tributos, é que sua produtividade está muito ligada à existência de uma eficiente máquina administrativa, com grande enfoque para a fiscalização efetiva, como única forma de convencer o contribuinte de que é mais barato pagar o imposto voluntariamente do que arriscar-se a sofrer um procedimento administrativo de cobrança, o que certamente implicará em acréscimos e multas. O contribuinte, em suas relações com o fisco, avalia sempre o risco potencial de suas ações, optando, invariavelmente, por aquela que lhe traga maiores benefícios ou menores prejuízos.

Esta noção de que o contribuinte dificilmente cumprirá suas o-

brigações fiscais se não estiver convencido do risco potencial envolvido nas fraudes, está bem presente na legislação paulista que trata da implantação do ICM no estado de São Paulo. Esta legislação deu grande valor à montagem de um esquema de convencimento do contribuinte a respeito das vantagens do pagamento voluntário do imposto. Com este objetivo, a Lei nº 9.590/66, ao tratar das penalidades a serem impostas aos sonegadores e demais infratores da legislação do ICM, adotou duas providências importantes.

A primeira delas diz respeito ao próprio peso das multas a serem aplicadas, em razão de cada infração. Neste aspecto, a mudança em relação ao antigo IVC chegou a ser brutal, tal o aumento no rigor das multas e demais penalidades a serem aplicadas.

A segunda diz respeito ao estabelecimento de um mecanismo de correção monetária das multas. Como é sabido, as multas, pelo sistema do antigo IVC, eram impostas subjetiva e aleatoriamente e não levavam em conta, ainda, a constante desvalorização da moeda, a qual, durante a vigência deste imposto foi bastante acentuada, o que acabava por comprometer o poder educativo da multa, pelo seu desgaste monetário. Em outras palavras, as penalidades eram tão suaves, às vezes até simbólicas, que era compensador para o contribuinte o risco assumido em função das fraudes fiscais, pela possibilidade de adiar e, na maioria das vezes, furtar-se ao pagamento do imposto, ficando, destarte, desmoralizado o mecanismo punitivo.

Pois a Lei nº 9.590/66, além de arrolar quase exaustivamente as infrações e respectivas penalidades, o que acabou com o subjetivismo na imposição, vinculou-as quase sempre ao valor do próprio imposto, que é "ad valorem", garantindo com isto a sua permanente atualização em relação ao valor corrente da moeda, procurando desta forma preservar o poder educativo da multa.

Toda esta preocupação em construir, para o ICM, uma imagem draconiana visava, obviamente, a desestimular fraudes que podiam efetivamente ocorrer, não obstante o mecanismo de não-cumulatividade do imposto.

Esta preocupação em desestimular fraudes parece também estar vinculada a uma interpretação até certo ponto equivocada que, à época, se deu às consequências da sonegação para os tesouros estaduais e municipais. Já em 1967, o senhor Jaime Alípio de Barros, então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, explicava porque com o ICM a evasão de receita poderia ser mais brutal, ao dizer:

"Quando um fabricante sonegava 6,6% sobre uma mercadoria no valor de 100 cruzeiros, o estado deixava de arrecadar os 6,6 cruzeiros nessa fase; na seguinte, quando o comerciante revendessee a mercadoria a 140 cruzeiros, arrecadaria 9,24 cruzeiros. Do total de 15,84 cruzeiros, que poderia ter arrecadado, perderia somente 6,6 cruzeiros. Com o ICM a coisa muda de figura: se sobre o preço deixarem de ser recolhidos os 15%, o estado perderá 15 cruzeiros. Quando a mercadoria for revendida pelos mesmos 140 cruzeiros (hipoteticamente) pelo comerciante, o imposto de 15% será cobrado apenas sobre a diferença de 40 cruzeiros, isto é, será de 6 cruzeiros (15% sobre 40 cruzeiros). De um total de 21 cruzeiros o estado estará arrecadando somente 6 cruzeiros. Confrontem-se os dois dados, e uma evasão brutal estará identificada."(26).

Quando se recordam as disposições do artigo 54, da Lei número 5.172/66, verifica-se o equívoco desta interpretação:

"Artigo 54 - O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas."

Voltando ao exemplo do senhor Procurador-Geral, quando a mercadoria for vendida pelo comerciante por 140 cruzeiros, sem que na operação anterior o fabricante tenha pago o imposto de 15 cruzeiros, o estado arrecadará 21 cruzeiros (15% sobre 140 cruzeiros), uma vez que nenhum crédito poderá ser utilizado pelo comerciante(27). Neste caso, por

(26) - "ICM - Tributo à seriedade" - in Revista Visão, 23/11/67, pg. 24.

(27) - A não ser que a mercadoria tenha entrado no estabelecimento do

tanto, a sistemática do ICM é mais vantajosa do que a do IVC, uma vez que o estado nada perderia.

O grande problema ocorre, na verdade, porque quando um comerciante qualquer adquire mercadoria sem nota fiscal, renunciando assim ao crédito do imposto, em geral está pretendendo também vendê-la sem nota, furtando-se ao pagamento do imposto total, caso em que o estado arrecadaria coisa nenhuma, isto é, teria prejuízo total. Sob este aspecto, a sistemática do IVC é mais interessante, pois um comerciante, mesmo tendo adquirido mercadoria sem nota fiscal, poderá eventualmente vendê-la com nota, já que o imposto a pagar será o mesmo. Tomando os dados do exemplo, o comerciante, comprando com ou sem nota, ao vender a mercadoria com nota pagará 9,24 cruzeiros, pelo sistema do IVC. Já pelo sistema do ICM, comprando com nota e vendendo com nota, o comerciante pagará 6 cruzeiros, ao passo que, comprando sem nota e vendendo com nota ele pagará 21 cruzeiros, aumentando-lhe, portanto, o ônus fiscal.

Lembram, ainda, Fernando A. Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva(28) que "a fixação de alíquotas leva em conta, normalmente, alguma estimativa de evasão de tributos. No caso particular do ICM, essas incertezas, aliadas às incertezas quanto aos efeitos da mudança nos critérios de cobrança do imposto, teriam contribuído para uma fixação de alíquotas em níveis relativamente elevados, conforme sugerem as disposições posteriores de reduzir progressivamente (0,5% ao ano) a alíquota do imposto a partir de 1971, e o acentuado aumento real na receita entre 1966 e 1967, na maioria dos Estados."

Por tudo o que foi exposto parece claro que a não-cumulatividade do ICM não garante, por si só, a diminuição das fraudes e da evasão fiscal; essa diminuição só ocorre na exata medida da atuação do poder arrecadador e dos meios de que ele dispõe para compelir os con-

comerciante mediante "nota fria"; a "nota fria" é um documento em que há destaque do imposto sem que ele seja efetivamente recolhido.

(28) - op. cit., pg. 40.

tribuintes ao cumprimento de suas obrigações.

Resumindo o conteúdo deste tópico, ressalte-se que a substituição do IVC pelo ICM, como imposto não-cumulativo - espécie de IVA, teve como objetivo declarado eliminar alguns efeitos indesejáveis que o antigo regime fiscal teria sobre as condições de funcionamento da economia, em particular os seguintes: inflação, interferência sobre a estrutura das empresas e sobre livre concorrência, evasão, etc.

A adoção do ICM partiu de alguns pressupostos aplicáveis ao IVA, dentre os quais o de neutralidade, os quais, na prática, não se verificaram integralmente.

Alcides Jorge Costa(29), mostra muito bem que estes pressupostos referem-se ao modelo teórico ideal do IVA, o qual é muito difícil de ser encontrado na prática, por dificuldades de aplicação do modelo à realidade que é afetada por injunções de natureza econômica e política que acabam se refletindo na legislação específica.

(29) - COSTA, Alcides Jorge, op. cit., pgs. 36/37.

2.2 - ICM e finanças estaduais: questões de maior relevância

Já foi referido, em parágrafos anteriores, que a Reforma Tributária foi concebida dentro de um contexto mais amplo de reforma administrativa que buscava conferir ao setor público, principalmente a nível federal, condições de liderar e controlar um novo ciclo de crescimento econômico para o país, entendido o Sistema Tributário como um dos mecanismos de intervenção. Nestas condições, o escopo da reforma resta bastante ampliado, ampliando-se ainda mais o nível de complexidade de operação do sistema, o que supõe a necessidade de um grau razoável de flexibilidade que permita os ajustamentos e correções indispensáveis. Supõe, também, um elevado grau de conhecimento das condições de funcionamento do sistema econômico como um todo, para possibilitar a avaliação dos efeitos das medidas adotadas.

Não era lícito, portanto, esperar que o novo sistema tributário não comportasse alterações durante sua implantação. Contudo, no caso da reforma de 1966 existem críticas(1) a respeito da falta de melhores estudos sobre a realidade econômica e sobre o grau de preparação necessária à reforma, o que teria levado à total descoordenação na implantação, com a adoção caótica de medidas, muitas vezes conflitantes, e que acabaram por desfigurar o sistema. O próprio período de adaptação tem sido longo demais, sentindo-se que o sistema, até o presente, carece de maior consolidação.

Um bom exemplo da insegurança da implantação, motivada pelo desconhecimento da realidade econômica, encontra-se na fixação das alíquotas do ICM, cuja evolução pode ser visualizada no Quadro I do Anexo B, extraído do trabalho de João Gomes Gonçalves, já citado, pg.85. Segundo o autor "A indecisão na fixação inicial de uma alíquota para o ICM demonstrava claramente essa dificuldade de ajustamento na fase da implantação da reforma", dificuldade esta que, contudo, continuou repercutindo por muito tempo.

(1) - GONÇALVES, João Gomes, op. cit.

A alíquota para operações internas foi fixada inicialmente entre os limites de 12 e 16%; mas, após sucessivos diplomas legais(2), o limite máximo foi elevado para 18%, limite este adotado principalmente pelos estados menos desenvolvidos do Norte e Nordeste, o que, inclusive, agravou a regressividade do imposto, uma vez que populações de menor nível de renda acabaram sofrendo um gravame tributário maior. Atualmente, a competência para fixação de alíquotas é do Senado Federal, que as estabeleceu, através das Resoluções ns. 58/73 e 93/76, em 15% para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e 14% para a região Sudeste, a partir de 1976, consagrando a prática de alíquotas maiores para os estados menos desenvolvidos.

De início, também as alíquotas eram uniformes tanto para as operações internas, como para as interestaduais, como para as de exportação. A partir de 1970, em decorrência do debate entre estados produtores e consumidores, a alíquota para operações interestaduais passou a ser inferior àquela fixada para operações internas, para beneficiar os estados consumidores(3). Mais ou menos a partir desta data, também as exportações de produtos tributados passaram a ser taxadas mediante alíquotas favorecidas.

Uma primeira constatação a partir da observação do processo de fixação das alíquotas do ICM, diz respeito ao progressivo cerceamento da liberdade dos estados para manipularem a alíquota do tributo, ao ponto deste se caracterizar, por esta medida bem como por outras que mais tarde serão referidas, como um tributo federal arrecadado pelos

(2) - Decreto-lei nº 28/66; Ato Complementar nº 27/66; Ato Complementar nº 31/66; Ato Complementar nº 35/67; Ato Complementar nº 36/67.

(3) - Fernando A. R. Silva e Maria da Conceição Silva (op.cit., pg.26) demonstram como a diferenciação de alíquotas, além de contrariar os princípios teóricos que recomendam o ICM em termos de critério de neutralidade na tributação, é potencialmente prejudicial aos estados consumidores na medida em que reduz a capacidade de competição dos eventuais produtores locais face aos produtos importados. Mutatis mutandis, ocorreria a mesma distorsão que os incentivos fiscais às exportações provocam no comércio internacional, e que são objeto de críticas e retaliações por parte dos países que se sentem prejudicados.

estados, tudo em nome da necessidade de integração das economias regionais sob o controle do governo federal.

Uma segunda constatação refere-se ao fato de que a manipulação das alíquotas, que de início parece terem sido super-estimadas, fornece parte da explicação para o fenômeno da disparidade das elasticidades/renda do ICM e dos tributos federais, fenômeno este até certo ponto inesperado, de vez que se trata de tributo "ad valorem", isto é, que deve acompanhar automaticamente as modificações nos preços e que, além disso, está estreitamente vinculado ao desempenho da economia. Estudos empíricos importantes sobre a contribuição do ICM para a receita dos tesouros estaduais e municipais têm enfatizado a defasagem entre os índices de crescimento da receita tributária estadual, dependente do ICM em mais de 80%⁽⁴⁾, em relação aos índices de crescimento do PIB e aos da própria receita tributária federal. De um destes trabalhos⁽⁵⁾ foram extraídos os dados do Quadro I do Anexo A, que mostram que a receita tributária estadual, após 1967, cresce sistematicamente menos que o PIB, ao contrário do que ocorre com a receita federal, o que significa que a arrecadação estadual não acompanha o crescimento da renda nacional. A constatação deste fato compromete, evidentemente a função do ICM de gerador de recursos, pois, a médio prazo, esta tendência resulta no depauperamento dos tesouros estaduais e locais, que dependem, em grande medida, desta fonte de recursos. O fato é ainda mais preocupante quando se lembra que a demanda por bens e serviços públicos apresenta uma tendência a crescer mais rapidamente que o próprio crescimento da renda, fato que tem sido apontado, inclu

(4) - Ver Fernando A. Rezende da Silva e Maria da Conceição Silva, op. cit., tabela X-E, pg. 125.

(5) - Ver "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Estaduais", trabalho realizado pela equipe da Divisão de Análise do Desempenho Econômico-Financeiro dos Estados e Municípios, da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, in Revista de Finanças Públicas, n. 336, pg. 48. Num IVA puro, o coeficiente de elasticidade/renda deveria ser igual a 1. O ICM, como já foi referido, distancia-se bastante de um tributo deste tipo, em virtude da excessiva manipulação, bem como pela não abrangência do setor de serviços.

sive, como causa para o agravamento da crise fiscal do federalismo⁽⁶⁾.

João Gomes Gonçalves⁽⁷⁾ estima em 77,5 bilhões de cruzeiros, em moeda de 1977, as perdas dos estados com a redução de alíquotas, durante o período de 1971 a 1977, o que corresponderia a aproximadamente 18% da arrecadação real dos exercícios de 1971 a 1976.

Por sua vez, Fernando A. R. da Silva e Maria da Conceição Silva⁽⁸⁾ calcularam os índices de elasticidade/renda do IVC, para o período 1959/66, e do ICM, para o período de 1967/69, demonstrando, além do fato de que ambas são inferiores a um, outras coisas interessantes, por exemplo:

- que os índices do ICM são sempre maiores do que os do IVC;
- que tanto os índices do ICM como os do IVC são mais próximos de um nos estados mais desenvolvidos do que nos menos desenvolvidos.

O fato de que os índices de elasticidade/renda do ICM são maiores do que os do IVC, ainda que menores que um, decorre de ser o campo de incidência do ICM relativamente mais amplo do que o do IVC.

O antigo imposto de vendas e consignações, como o próprio nome indica, tinha seu campo de incidência restrito às operações de compra e venda e consignação de mercadorias. Em outras palavras, o fato gerador do IVC só ocorria em dois casos:

- quando houvesse a transmissão da propriedade da mercadoria;
- quando a mercadoria fosse dada em consignação, isto é, quando ela ficasse sob a guarda de outrem, que não o proprietário, com a finalidade de ser vendida.

Isto significa que qualquer outra forma de movimentação de mer

(6) - Ao contrário da receita, a despesa pública teria uma elasticidade/renda superior à unidade, isto é, as despesas crescem mais que a própria renda nacional. Ver: SILVA, Fernando A. Rezende da, "As funções do governo e a expansão do setor público brasileiro", in Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo - IPEA/INPES - 1976 - pgs. 71/102. BIRD, Richard M., "O crescimento das despesas públicas", in Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo, op. cit., pg. 19 a 50.

(7) - op. cit., pg. 94.

(8) - op. cit., pg. 47 e 119.

cadorias não era alcançada pelo imposto de vendas e consignações.

Sobre este aspecto, da ampliação do campo de incidência do ICM, diz Josaphat Linhares⁽⁹⁾:

"Mas, ao contrário do IVC, que tinha sua incidência condicionada a uma circulação financeira de mercadoria, isto é, a um ato específico de compra e venda ou de consignação, o ICM incide sobre operações relativas à circulação física, ou simbólica, de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores desde que tem como fato gerador do imposto (art.º 52) a saída destas de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, equiparando-se à saída (1.º) a transmissão da propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente".

Portanto, a saída física, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento industrial, comercial ou produtor encontra-se como regra geral, a menos das exceções adiante comentadas, no campo da incidência do ICM; por outro lado, a saída simbólica ocorre na hipótese de transmissão da propriedade sem que haja passagem da mercadoria pelo estabelecimento do transmitente.

A saída simbólica de mercadorias é, aliás, figura das mais importantes em relação ao campo de incidência do ICM; sem ela, muitas operações escapariam desta tributação pelo simples artifício de negociar com títulos representativos da mercadoria, o que é muito usado no caso, por exemplo, do café.

Verifica-se, destarte, que o campo de incidência do antigo IVC - compra e venda e consignação - encontra-se contido no campo do novo imposto, que criou, além disso, novas hipóteses de incidência, como, por exemplo, a simples transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, o que, inclusive, desestimula a integra

(9) - LINHARES, Josaphat - "A Reforma Tributária e sua implicação nas Finanças dos Estados e Municípios" - FGV em convênio com a Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro, GB, 1973, pg. 135.

ção vertical das empresas.

Genericamente, portanto, o ICM incide sobre toda e qualquer saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Existem, contudo, algumas exceções.

A primeira delas, estabelecida de imediato no próprio texto da Emenda Constitucional n.º 18, de 1/12/65, prevê a não incidência sobre a saída decorrente da venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tal por ato do poder executivo estadual⁽¹⁰⁾.

Posteriormente, a Lei Federal n.º 5.172, de 25/10/66, estabeleceu outras hipóteses de não incidência:

- a) a alienação fiduciária, em garantia;
- b) a saída de vasilhame utilizado no transporte de mercadoria, desde que tenha de retornar a estabelecimento do remetente;
- c) o fornecimento de materiais pelos empreiteiros de obras hidráulicas ou de construção civil, quando adquiridos de terceiros.

Estava desenhado, desta forma, pelos reformadores de 1966, o campo de incidência do ICM, mais amplo do que o IVC, ainda que não tão geral como seria no caso de um IVA puro, com apenas uma concessão aos ideais de justiça fiscal, consubstanciada na exclusão das saídas decorrentes de venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade. Nenhuma outra manipulação do imposto foi admitida, para não comprometer sua neutralidade e sua função de gerador de recursos⁽¹¹⁾.

Observe-se que até mesmo a circulação de lubrificantes e com

(10) - Esta exclusão do campo de incidência do ICM das vendas de gêneros de primeira necessidade, confirmada pela Constituição de 1967, art.º 24, parágrafo 6.º, foi posteriormente omitida pela Emenda n.º 1/69.

(11) - Na prática, o ICM é um tributo sobre a venda de produtos manufaturados - bens de consumo em especial - cobrado em dois estágios: o de produção e o de distribuição. O setor de serviços é expressamente excluído. Quanto à participação do setor agrícola, ela é bastante reduzida, estimando-se que fica em torno de 20% - Ver F. A. R. da Silva e Maria da Conceição Silva, op. cit., pg. 98.

bustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários estava sujeita à incidência do ICM; contudo, essa incidência esteve sempre suspensa por decisão do poder executivo federal, até que acabou sendo revogada pelo Ato Complementar n.º 40, de 30/12/68⁽¹²⁾.

Era de se esperar, dada essa ampliação do campo de incidência, que o novo imposto fosse mais produtivo que o antigo IVC, provendo de maneira mais efetiva os tesouros estaduais e municipais⁽¹³⁾.

Conforme se verifica pelo Gráfico I do Anexo A, a receita tributária estadual apresentou crescimento real superior ao do PIB nos anos de 1968/69, em que se praticaram as maiores alíquotas da história do tributo, o que compensava outras medidas redistributivistas da arrecadação; a partir de 1970 a diminuição progressiva das alíquotas, a par de outras medidas desfavoráveis, dentre as quais a manipulação do campo de incidência, evidenciam-se no comportamento ainda mais defasado da arrecadação tributária estadual em relação ao PIB e à própria receita tributária federal.

Infelizmente, o ICM não chegou a entrar em vigor na sua forma original, para que se tenha dados exatos para comparação. Pode-se, porém, ter algumas indicações a partir de dados relativos aos prejuízos sofridos pelos estados em decorrência das alterações posteriores procedidas em relação ao campo de incidência do ICM.

No caso da suspensão da cobrança do ICM sobre combustíveis e

(12) - Aliás, os combustíveis e lubrificantes, bem como outros insumos industriais, como por exemplo a energia elétrica e os minerais, não alcançados pelo ICM, acabam pesando indevidamente sobre o valor adicionado pela indústria, tornando mais elevada a relação base tributária efetiva/valor adicionado, para este setor, descaracterizando mais uma vez a suposta neutralidade do ICM. Sob este aspecto teriam razão os estados menos desenvolvidos ao argumentar que o ICM lhes é desfavorável; na medida em que indústrias pesadas modernas como a petroquímica, as metalúrgicas, características das regiões mais desenvolvidas, por utilizarem grandes quantidades de insumos não tributados, devem apresentar uma base tributária efetiva relativamente maior do que indústrias tradicionais que compõem o parque industrial das regiões mais atrasadas, a capacidade de arrecadação dos estados destas regiões fica diminuída em relação aos primeiros. Ver F.A.R. da Silva e Maria da Conceição Silva, op.cit., cap.IV.

(13) - Como se verá adiante, a receita do ICM arrecadado pelos estados passou a ser compartilhada com os municípios.

lubrificantes, por exemplo, Arrobas Martins⁽¹⁴⁾, então Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, em exposição de motivos endereçada ao Ministro da Fazenda, reclamando indevida utilização de recursos dos estados para fins de política econômica, dizendo:

"Antes, os estados contavam com 60% do imposto único dos combustíveis líquidos. Tal percentual foi reduzido para 40% pela Constituição de 1967. Para compensar essa perda, os estados ficaram por lei autorizados a cobrar o ICM sobre os derivados de petróleo.

No entanto, como o governo federal foi obrigado a aumentar o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos, baixou ato proibindo a cobrança, pelos estados, do ICM sobre os combustíveis, para evitar alta no custo de vida. A verdade, porém, é que a União não pode nortear a sua política econômica com recursos dos estados".

No mesmo documento, Arrobas Martins estima a perda do Estado de São Paulo, em razão da não cobrança do ICM sobre combustíveis, em 53 milhões de cruzeiros, quantia que deve ser respeitável, em relação à receita total, para justificar a exposição de motivos ao Ministro da Fazenda.

Josaphat Linhares⁽¹⁵⁾, cita, como perda do Estado do Ceará, no exercício de 1967, pelo mesmo motivo, a quantia aproximada de 4 milhões de cruzeiros, aproximadamente 7% da receita total arrecadada.

Além do mais, como se viu acima, a possibilidade de cobrança do ICM sobre combustíveis foi dada como compensação pela redução da participação no imposto único sobre combustíveis líquidos; no entanto, apesar da revogação da incidência do ICM, a participação no IUCL não foi restabelecida nos limites anteriores, configurando-se a perda real de recursos pelos tesouros estaduais e municipais.

Ligado ao problema do campo de incidência de um tributo exis

(14) - Ver: "Solução deverá ser global", in O Estado de S. Paulo de 11/11/67, pg. 19.

LINHARES, Josaphat, op. cit., pg.199.

(15) - LINHARES, Josaphat, op. cit., pg.199.

te, ainda, um outro aspecto que precisa ser considerado, pois ele tem reflexos sobre a produtividade do imposto: trata-se da base tributável ou base de cálculo que, dependendo da maneira como é manipulada, pode aumentar ou diminuir o fluxo de recursos gerados pelo imposto.

O imposto de circulação de mercadoria é um imposto "ad valorem"; isto quer dizer que a base tributável é, genericamente, o valor da mercadoria.

Parece tranquilo dizer que a base de cálculo de um imposto é o valor do bem ou mercadoria. Na prática, porém, a questão é bastante complexa porque esse valor pode não ser um dado absoluto que se encontre imediatamente à disposição do poder tributante, dando margem a amplas considerações a inclusão ou exclusão de importantes componentes daquilo que se convencionou como valor, para fins tributários.

No que diz respeito ao ICM, a Lei n.º 5.172, de 25/10/66, em seu artigo 53, dizia:

"Art.º 53 - A base de cálculo do imposto é:

- I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente."

Antes de prosseguir, vale lembrar que, tanto o ICM como o IPI - imposto sobre produtos industrializados - são classificados como tributos indiretos. A característica principal deste tipo de imposto se encontra no fato de que o contribuinte de direito não é o contribuinte de fato, isto é, a carga fiscal, neste tipo de imposto é, supostamente⁽¹⁶⁾, transferida, integral ou parcialmente, para o consumidor final. Esta consideração é importante quando se examina o problema da base de cálculo porque, já que o montante do tributo se transfere para o consumidor final, ele, obviamente, integra o valor ou preço

(16) - Ainda que teoricamente a repercussão do imposto indireto seja controvertida, a lei, no caso do ICM torna efetiva essa repercussão.

da mercadoria. Aliás, o parágrafo 4.^o, do artigo 53, antes mencionado, confirma esta afirmação quanto ao ICM:

" § 4.^o - O montante do imposto sobre circulação de mercadorias integra o valor ou preço a que se referem os incisos I e II deste artigo, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais, quando exigidos pela legislação tributária, mera indicação para os fins do disposto no artigo 54." (17)

Isto significa, na prática, que, após a primeira incidência do ICM - ou do IPI -, haverá, nas operações subsequentes, cobrança de ICM sobre o anteriormente cobrado a título de ICM ou de IPI.

Pois bem, uma vez definido que o IPI - imposto sobre produtos industrializados -, por sua condição de imposto indireto, integra o valor ou preço da mercadoria, observa-se que no parágrafo 1.^o do artigo 53, da Lei n.^o 5.172/66, a primeira manipulação da base de cálculo do ICM, pois exclui o IPI dessa base de cálculo, nos seguintes casos:

" § 1.^o - O montante do imposto de que trata o artigo 46 não integra a base de cálculo definida neste artigo:

I - quando a operação constitua fato gerador de ambos os tributos como definido nos artigos 46 e 52 (18);

II - em relação a produtos sujeitos ao imposto de que trata o artigo 46, com base de cálculo relacionada com o preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante."

A primeira exclusão parece ser tecnicamente explicável, uma vez que, em sendo a mesma operação fato gerador de ambos os tributos (por exemplo, a saída, de estabelecimento industrial, de mercadoria constituída por produto ali industrializado) é preciso determinar qual delas prevalece sobre o outro, deixando, a lei, bem claro que, neste ca

(17) - "Artigo 54 - O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto devido referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas."

(18) - O artigo 46 refere-se exatamente ao IPI e o artigo 52 ao ICM.

so, o ICM não se cobra sobre o IPI. O problema já não ocorrerá nas eventuais operações seguintes com a mesma mercadoria, uma vez que o IPI, cobrado apenas na primeira operação, integrará tranquilamente o seu valor, sobre ele sendo cobrado o ICM.

A segunda manipulação já não parece explicável desta forma. O inciso II refere-se especificamente às operações com cigarros e, com base nele, o montante do IPI é sempre excluído da base de cálculo do ICM, em todas as operações com este tipo de mercadoria. Ocorre que o cigarro, sendo considerado produto não essencial, é severamente taxado pelo IPI⁽¹⁹⁾, imposto seletivo, isto é, cuja alíquota varia em função inversa à essencialidade do produto. Nestas condições, uma parcela ponderável do valor das operações decorrentes da comercialização de cigarros é constituída pelo IPI devido à União e, conseqüentemente, a sua exclusão opera uma sensível erosão na base de cálculo do ICM, em prejuízo do erário de estados e municípios.

O inciso II cria uma ficção tributária, como se a fábrica vendesse diretamente ao consumidor e, com isto atenua a carga tributária que pesaria, em última instância, sobre este último; na verdade, esta manipulação da base tributária do ICM, subtraindo recursos dos estados, desmistifica a alegada progressividade do IPI, a qual, muitas vezes, tem antes objetivos fiscais do que de equidade. A propósito, dizem F. A. R. da Silva e Maria da Conceição Silva⁽²⁰⁾:

"A alta incidência do imposto sobre fumo e bebidas não é suficiente para argumentar que a diferenciação de alíquotas do IPI contribui para introduzir maior progressividade na tributação sobre produtos industrializados, uma vez que, nesse caso, as alíquotas mais elevadas baseiam-se muito mais em princípios morais de necessidades de consumo do que em critérios econômicos derivados de análises da estrutura de consumo por classes de renda. Fumo e bebidas são consumidos

(19) - Alíquota de 365,63%.

(20) - SILVA, F. A. R. & Silva, M. da Conceição - "O Sistema Tributário e as Desigualdades Regionais", op. cit., pg. 103/104.

indistintamente por indivíduos de diferentes níveis de renda e os altos níveis de tributação, independentemente do tipo de cigarros ou de bebidas consumido, justificam-se muito mais do ponto de vista da produtividade da arrecadação (federal) do que da equidade na distribuição da carga tributária." Portanto, esta manipulação, além de desfazer numa etapa o que foi conseguido na anterior - suposta progressividade do IPI - o faz com sacrifício de recursos que deixam de ser carregados para os cofres estaduais e municipais. Na verdade, desta forma o governo federal está nada mais, nada menos, que fazendo cortesia com o chapéu alheio, como bem diz a sabedoria popular(21).

Um outro caso interessante, do ponto de vista da determinação da base de cálculo, ocorre nas saídas decorrentes de operações interestaduais. O problema das operações interestaduais é particularmente importante para o ICM quando se recorda que ele é um imposto não-cumulativo, isto é, do montante calculado numa operação (produto da alíquota pela base de cálculo) é sempre deduzido o montante pago na operação anterior.

O parágrafo 2º do artigo 53 definia:

" §2º - Na saída para outro Estado, a base de cálculo definida neste artigo:

I - não inclui as despesas de frete e seguro;

II - não pode exceder, nas transferências para estabelecimento do próprio remetente ou seu representante, o preço de venda do estabelecimento destinatário, no momento da remessa, diminuído de 20% (vinte por cento), e ainda das despesas de frete e seguro."

Estes dois dispositivos têm, claramente, o objetivo de evitar a guerra fiscal entre estados produtores e consumidores. Na ausência de uma disposição federal sobre o assunto, é óbvio que os estados produtores procurariam legislar no sentido de que a mercadoria, ao ser

(21) - DIAS, João Luiz da Silva - "Sistema Tributário Nacional e Federalismo Fiscal" - mimeografado distribuído pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, pg. 3.

transferida para outro estado, assumisse o maior valor possível dentro de sua jurisdição, com isso beneficiando-se de um volume maior de arrecadação.

Contudo, parece lícito supor que o problema não foi satisfatoriamente resolvido, no caso do inciso II.

Recorde-se que a simples transferência de mercadoria para estebelecimento diferente, do mesmo proprietário, é fato gerador do ICM. Quando a operação de transferência ocorre dentro da jurisdição de um único estado, o problema da determinação da base de cálculo não tem maior relevância para o fisco, uma vez que posteriores operações (compra e venda dentro do mesmo território) se encarregarão de oferecer à tributação o valor correto.

Já quando, por uma operação de transferência, a mercadoria se subtrai a um poder tributante e se oferece a outro, o problema se complica, podendo gerar o conflito entre fiscos do mesmo nível, que a lei federal procurou evitar, estabelecendo a maneira de determinar o valor tributável.

Ocorre que a maneira de resolver o possível conflito parece não ter sido a mais eficaz, uma vez que o preço de venda do estabelecimento destinatário, no momento da remessa, não é de fácil determinação, o que justificou a adoção de medidas unilaterais por parte de alguns estados que, procurando salvaguardar seus interesses, acabam gerando insatisfação da parte de outros, que se sentem prejudicados.

Um exemplo deste clima de guerra fiscal gerado nas operações interestaduais de transferência de mercadorias alcançadas pelo ICM encontra-se na Lei estadual n.º 9.590, de 30/12/66, que implantou o imposto no estado de São Paulo; o inciso II, artigo 1.º, da referida lei reza:

"II - Não sendo possível determinar previamente o preço de venda referida no item anterior, o imposto será calculado sobre o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista da praça do remetente, sem qualquer desconto." (g.n.)

Contra esse dispositivo da legislação paulista do ICM, especialmente a sua parte final, que nega qualquer desconto sobre o preço corrente da mercadoria a ser transferida para outro estado, insurgiram-se principalmente os estados do Nordeste, os quais, como consumidores de produtos industrializados da região Centro-Sul, em especial de São Paulo, viam limitada a sua capacidade de tributar, uma vez que os produtos importados de São Paulo já vinham fortemente tributados e, como se recorda, do montante devido numa operação é deduzido o montante pago na operação anterior⁽²²⁾. Daí a importância da solução do problema da determinação da base de cálculo, principalmente nas operações interestaduais, de modo a equilibrar os interesses de estados produtores e consumidores, de sorte a evitar a generalização da guerra fiscal entre estados, sem, contudo, descaracterizar ainda mais o ICM como tributo alheio aos problemas de distribuição de renda, preservando-o em sua função precípua de gerador de recursos.

(22) - Ver Linhares, Josaphat - op. cit., pg. 264/265.

2.2.1. - Finanças estaduais e incentivos fiscais na área do ICM

Comentou-se, em seções precedentes, a propósito do coeficiente de elasticidade/renda do ICM, sobre as dificuldades técnicas de implantação de um IVA puro a uma economia do tipo da brasileira. Lembrese, por exemplo, que o ICM, como tributo sobre o valor adicionado, deveria incidir a alíquotas uniformes, independentemente do tipo de operação de circulação de mercadoria, o que efetivamente não ocorre. Para atender aos reclamos dos estados ditos consumidores, estabeleceu-se, por volta de 1970, uma alíquota diferenciada, menor do que a vigente para as operações internas, a ser aplicada nas operações interestaduais⁽²³⁾.

No entanto, a excessiva manipulação do ICM como mecanismo de política econômica é o principal fator, segundo a opinião de inúmeros autores, de comprometimento da neutralidade do tributo, bem como o fator mais explicativo para o fato do coeficiente de elasticidade/renda ser inferior à unidade, levando a crise fiscal aos tesouros estaduais e municipais altamente dependentes desta fonte de recursos.

Já se aludiu ao fato de que a própria Emenda Constitucional n.º 18/65, com objetivos anti-inflacionários, exclui do campo de incidência do ICM as vendas a varejo, a consumidor final, de produtos de primeira necessidade, criando um precedente perigoso que acabou degenerando para a manipulação descontrolada do imposto. A manipulação da base de cálculo, no caso dos cigarros, já referida, é outro exemplo.

Contudo, é na administração dos incentivos fiscais que se encontra o terreno mais fértil desta manipulação do imposto com fins extra-fiscais.

A concessão de incentivos fiscais às mais diversas atividades e setores da economia, com destaque para as exportações de manufaturados, vieram num crescendo, a partir da reforma de 1967. A Constituição federal daquele ano, no seu artigo 24, parágrafo 5.º, estabeleceu a não

(23) - Vide Quadro I do Anexo B.

incidência do ICM sobre produtos industrializados, quando destinados ao exterior, consagrando, na própria lei magna, o objetivo de mudar a composição de nossa pauta de exportação.

Entretanto, como a simples isenção de tributos - ICM e IPI - não se mostrou suficiente para dar condições de competitividade aos produtos nacionais nos mercados externos, o governo federal adotou, principalmente a partir de 1970, outras modalidades de incentivos, aplicando-as ao IPI e induzindo os estados a adotá-las também em relação ao ICM, com sacrifício de sua arrecadação.

Dentre estas outras modalidades de incentivo, a principal se constitui no chamado "crédito-prêmio às exportações", pelo qual o estabelecimento exportador, além de estar isento do tributo, faz jus a um crédito tributário para ser utilizado nas operações de mercado interno. Além da isenção e do crédito-prêmio, os estabelecimentos exportadores também têm sido autorizados a utilizar os créditos decorrentes do imposto pago relativamente às matérias-primas utilizadas na fabricação das mercadorias a exportar, obtendo-se, destarte, a desoneração total dos produtos manufaturados para exportação.

A partir desta época, portanto, pode-se dizer que a economia brasileira foi praticamente movida a incentivos fiscais, sendo estes de tal monta, na área do comércio exterior, que acabaram gerando protestos de outros países junto ao GATT, bem como ameaças de aplicação de sobre-taxas aos nossos produtos pelos países importadores.

O Anexo C relaciona toda a legislação federal relativa aos incentivos fiscais aplicáveis às exportações⁽²⁴⁾, através do qual se verifica que o atual quadro de incentivos se origina na lei n.º 5.444, de 30/5/68, que, todavia, os concedia em percentagens bem inferiores ao

(24) - Aqui nos referimos apenas aos incentivos às exportações, dada a sua conexão imediata com o ICM, como adiante se verá. Contudo, é preciso lembrar que muitos outros setores e atividades econômicas receberam também benefícios fiscais, tais como a pesca, o reflorestamento, o turismo, as indústrias de bens de capital e outros, com reflexos negativos sobre as finanças estaduais e municipais, pela redução dos Fundos de Participação.

pretendido na época e ao que vigorou em épocas recentes.

A partir do Decreto-lei federal n.º 491, de 5/3/69, os incentivos fiscais às exportações foram não só aumentados na área federal, como os estados foram integrados ao esquema e levados, através do Convênio AE 1/70, de 15/1/70, a conceder também o crédito-prêmio do ICM aos produtos incentivados pelo IPI. A propósito deste Convênio, diz João Gomes Gonçalves⁽²⁵⁾:

"Um aspecto muito importante deste Convênio é que, em seus "considerandos", conscientemente ou não, foi incluída a expressão "considerando a imperiosa necessidade demonstrada pelo Senhor Ministro da Fazenda", o que pode representar uma decisão de se fazer constar explicitamente a pressão do governo federal, levando os estados a uma participação não espontânea naquele sistema".

Aliás, esta resistência dos estados resulta não só explicável mas justa, quando se recorda que o objetivo de incentivar a exportação de produtos industrializados é da exclusiva alçada do governo federal, a quem compete, segundo a teoria das funções dos três níveis de governo, atrás mencionada, atuar no campo da política econômica, intervindo no domínio da economia; neste sentido, portanto, se o governo federal utiliza como instrumento de intervenção um tributo fornecedor de receita para estados e municípios⁽²⁶⁾, deveria indenizá-los integramente dos prejuízos sofridos. No entanto, durante quase uma década, os dois níveis inferiores de governo, em decorrência de um sistema político desfavorável, arcaram com parcela ponderável do ônus desta política econômica. Somente a partir de 1976 o governo federal, bafejado por tênues ventos liberalizantes e confrontado com a realidade inegável da pauperização dos tesouros estaduais e municí-

(25) - op. cit., pg. 88

(26) - Conforme se verá na próxima seção, o ICM era, originariamente, um tributo também de competência municipal, sistema que foi posteriormente alterado, passando os municípios a participar da arrecadação do tributo realizada pelos estados, na proporção de 20%.

país⁽²⁷⁾, admitiu a possibilidade de assumir este ônus. Pelo menos é o que se depreende das palavras de Nelson Gomes Teixeira, ex-Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo⁽²⁸⁾:

"É verdade que depois de muita briga, muita luta, muita argumentação, inclusive junto ao próprio Presidente da República, general Geisel, no início de 1976, concordou ele com que os Estados recebessem metade desse crédito e a promessa era de que, no segundo semestre deste ano, a outra metade também seria revertida. E eu vejo pelos jornais que ainda hoje estão discutindo se, no ano que vem, os 50% do crédito-prêmio vão retornar ou não aos Estados".

Efetivamente, a transferência dos créditos-prêmios de ICM para a responsabilidade do tesouro federal é objeto dos Decretos-leis ns.º 1.492, de 6/12/76, e 1.586, de 6/12/77. O primeiro deles dispôs sobre a transferência, para o IPI, de parcela correspondente a até 50% do crédito de ICM concedido à título de estímulo à exportação, desde que a situação financeira da unidade federativa em que estiver localizado o estabelecimento fabricante exportador não permita a sua pronta utilização, compensação ou ressarcimento. O segundo decidiu transferir os demais 50% de crédito-prêmio de ICM para o IPI, quando então a União decidiu arcar com a totalidade do ônus da política de incentivos às exportações.

Entretanto, a leitura atenta dos textos legais acima referi-

(27) - Evidenciada principalmente pelo crescimento da dívida pública, conforme já comentado. Ver também, sobre o crescimento da dívida pública estadual: Gonçalves, João Gomes, op.cit., pg.100/101.

(28) - TEIXEIRA, Nelson Gomes - "As finanças públicas na realidade brasileira em função dos recursos estaduais e municipais", in "A Tributação e o Drama dos Municípios", publicação do Sistema de Planejamento e Administração Metropolitana do Governo do Estado de São Paulo, 1978, pg.43/44. Ver também, a propósito, Oliveira, Fabrício & Weiterschan, Helga Magdalena - "Aspectos históricos do Federalismo fiscal no Brasil", in Revista da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 9(10), out./79, pg. 753: "Por outro lado, foi decidido em 1977, que a União, a partir de 1978, assumiria o ônus representado pelo crédito-prêmio do ICM, até então parcialmente (50%) a cargo dos Estados. Esta medida representaria, indiscutivelmente, um alívio para as dificuldades financeiras de que estes padeciam."

dos que, pela sua importância, figuram junto ao Anexo C, permite alguns reparos:

- 1) a efetivação da transferência dos créditos-prêmios de ICM para o IPI ficou na dependência de providências a serem tomadas pelo Ministro da Fazenda, o que deve explicar o pessimismo do ex-Secretário Nelson Gomes Teixeira, atrás referido;
- 2) o fator decisivo para a transferência dos créditos para a responsabilidade do governo federal parece ter sido muito mais o fato de que, dada a penúria dos tesouros estaduais, as empresas não estavam se beneficiando efetivamente dos incentivos concedidos; isto porque tais empresas acabavam apenas acumulando créditos escriturais, sem oportunidade de utilização ou compensação e muito menos, de ressarcimento.

Aliás, este segundo aspecto é ressaltado pela forma através da qual a União assumiu o encargo do crédito-prêmio do ICM, transferindo-o para o IPI, com isto beneficiando efetivamente as empresas, mas não o conjunto dos estados e municípios, já que esta transferência implicou na redução da arrecadação do IPI e, conseqüentemente, dos recursos distribuídos através dos Fundos de Participação que são alimentados com percentagens da receita daquele tributo. Verdadeiramente, portanto, estados e municípios, principalmente os menos desenvolvidos, mais dependentes dos FPEM, continuaram a pagar parte dos custos da política de incentivos fiscais às exportações.

Duas falhas muito graves têm sido apontadas na política geral de incentivos aplicados à economia brasileira após 1967: a permanência exagerada e a falta de mecanismos de controle e avaliação.

Qualquer intervenção do Estado no domínio econômico compromete o funcionamento do sistema de livre iniciativa. Os incentivos fiscais, como instrumento desta intervenção, são "remédios" não isentos de e-feitos colaterais; neste sentido, sua utilização deveria cercar-se de cuidados e critérios de forma a maximizar os efeitos positivos. Um destes critérios é certamente o de que não podem eles ser concedidos por

tempo indeterminado, devendo vigorar apenas nos momentos iniciais em que a atividade ou setor sofre naturais desvantagens competitivas, sendo retirados assim que essas condições se alterarem, sob pena de se obter um desenvolvimento dependente de condições artificiais de mercado.

Não parece ser este o caso da política brasileira de incentivos fiscais, que vigora há mais de dez anos, sem que se conheçam estudos a respeito dos seus custos e benefícios sociais, nem sobre a forma de controle de seus resultados práticos. João Gomes Gonçalves⁽²⁹⁾, ao analisar os efeitos da política de incentivos fiscais às exportações nas finanças estaduais, alude à falta de um sistema de informações eficiente como fator limitante à qualidade de seu trabalho, obrigando-o a um exaustivo exercício de estimativas para avaliar a perda de receita sofrida por aquelas unidades da federação. Nem mesmo os estados foram capazes de fornecer dados confiáveis a respeito de suas perdas, o que é absolutamente estranhável, dado o interesse do assunto para suas finanças. Diz João Gomes Gonçalves, a este respeito⁽³⁰⁾:

"As estimativas estaduais foram fornecidas pelos próprios Estados. É necessário salientar a sua precariedade, mas é o único trabalho de avaliação disponível."

Refere-se ele, no trecho acima, a uma estimativa de ganhos de receita dos estados face à absorção gradativa dos incentivos à exportação na área do ICM, cujos dados transcrevemos no Quadro II do Anexo B. Verifica-se, por esse Quadro, que os estados estimaram ter, em 1977, um acréscimo de receita da ordem de 2,6 bilhões de cruzeiros e, em 1978, da ordem de 6,6 bilhões, provenientes, em sua maior parte, da política de transferência dos incentivos do ICM para o IPI⁽³¹⁾.

(29) -- op. cit., pg. 92.

(30) -- op. cit., pg. 93.

(31) - A "lista negativa", mencionada no Quadro, refere-se a produtos que, mesmo incentivados pelo IPI, foram excluídos dos incentivos do ICM. A exclusão visava a beneficiar principalmente os estados menos desenvolvidos, onde os créditos-prêmios se acumularam sem possibilidade de ressarcimento.

Verifica-se, outrossim, que o maior volume de acréscimo de recursos beneficiou, como era de se esperar, os estados mais desenvolvidos, já que é nestes que se dá a produção mais significativa de manufaturados para exportação. No entanto, uma parcela do acréscimo de recursos carreados para os estados mais desenvolvidos foi, certamente, subtraída aos estados mais pobres, através do mecanismo dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, alimentados com uma percentagem da receita do IPI, que resultou diminuída em razão da absorção dos créditos de ICM acumulados, conforme já ressaltado. E com a agravante de que as regiões mais pobres são justamente as mais dependentes destes Fundos. Aplicando-se o percentual de 8%⁽³²⁾ à importância de 2,4 bilhões de cruzeiros, correspondentes ao crédito de ICM absorvido pelo IPI, tem-se que 212 milhões de cruzeiros deixaram de ser transferidos para os Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, bem como ao Fundo Especial no exercício de 1977; aplicando-se 9% à importância de 6,3 bilhões de cruzeiros, tem-se um prejuízo para estes Fundos da ordem de 567 milhões de cruzeiros, no exercício de 1978. Considerando-se que, pela sistemática de distribuição destes Fundos, são privilegiadas as regiões menos desenvolvidas⁽³³⁾, conclue-se que são estas também as mais prejudicadas quando diminuem os recursos. Voltando novamente aos dados do Quadro II do Anexo B, para excluir os estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e São Paulo, temos que em 1977 o acréscimo que beneficiou os estados mais pobres é da ordem de 345 milhões de cruzeiros, apenas ligeiramente superior ao montante que deixou de ser carreado para os FPEM. A mesma situação é observada com relação ao exercício de 1978, com o acréscimo correspondente aos estados menos desenvolvidos impor

(32) - Conforme Emenda Constitucional n.º 5, de 28/6/75, que deu nova redação ao artigo 25 da Constituição Federal. Segundo este dispositivo, metade dos recursos dos FPEM provêm do IPI e a outra metade do IR.

(33) - Esta sistemática é melhor explicada no Apêndice que trata especificamente dos FPEM.

tando em 602 milhões de cruzeiros e os recursos subtraídos aos Fundos alcançando a soma de 567 milhões de cruzeiros, tudo segundo as estimativas dos próprios estados, o que significa que os estados não industrializados praticamente não tiveram benefícios com a mudança na política de incentivos às exportações, o que vem a confirmar que esta mudança efetivou-se muito mais em atendimento aos interesses das empresas na realização dos seus créditos.

Apesar das dificuldades já aludidas, decorrentes da inexistência de um sistema eficiente de informações que permitisse o levantamento real das perdas de recursos sofridas pelos estados, em decorrência de sua integração na política de incentivos às exportações, logrou o mesmo autor estimar estas perdas durante os exercícios de 1970 a 1977⁽³⁴⁾, conforme dados que vão incluídos no Quadro III do Anexo B.

A propósito da qualidade desta estimativa, esclarece o autor⁽³⁵⁾:

"Infelizmente, a própria complexidade operacional daquele mecanismo (dos incentivos), e a falta de um sistema de informações mais eficiente, têm concorrido para uma escassez de dados mais reais e que permitam uma avaliação do volume de recursos a que o Estado abre mão, em função de sua participação no esquema de incentivos. Essa apuração torna-se mais difícil quando se sabe que, além dos incentivos às exportações e das vendas internas a ele equiparadas⁽³⁶⁾, a própria isenção dos produtos manufaturados destinados ao comércio externo acaba também por gerar créditos que irão reduzir o volume de receita esperado.

Face a essas dificuldades da apuração, buscou-se estimar determinados valores para cada um dos Estados, utilizando-se para isso de estimativas elaboradas pelos mesmos e determinados cálculos capazes de nos oferecer, pelo menos, uma aproximação dos resultados efetivos."

(34) - GONÇALVES, João Gomes, op. cit., pg. 94.

(35) - idem, pg. 92.

(36) - Refere-se o autor ao "crédito-prêmio" de IPI e ICM.

Não obstante a precariedade assinalada pelo próprio autor, os dados do Quadro acima referido dão, em especial, uma idéia do ritmo de crescimento da evasão de ICM como decorrência da própria expansão das exportações incentivadas. Em 1970 esta evasão foi estimada, a preços de 1977, em 987,3 milhões de cruzeiros, atingindo em 1976, último ano antes do início da transferência dos créditos para o IPI, o total de 5,093 bilhões de cruzeiros. Lembre-se que 20% destes recursos pertenceriam aos municípios, co-participantes da arrecadação do ICM.

O Gráfico I do Anexo B, construído a partir daqueles dados, expressa melhor a tendência de crescimento da evasão de recursos, tendência esta bastante acentuada até 1975, só arrefecendo a partir de 1976, ano em que a União iniciou a mudança na política de incentivos às exportações, transferindo-os para o IPI, em face da situação precária dos tesouros estaduais e da persistente acumulação de créditos sem possibilidade de utilização ou ressarcimento, conforme já comenta do.

Para que se possa avaliar o impacto desta evasão estimada de recursos sobre as finanças dos estados, incluiu-se, no Quadro IV do Anexo B, dados relativos à Receita Tributária dos estados brasileiros, no período de 1970 a 1977, a preços constantes de 1977. Relacionando-se as informações dos Quadros III e IV do Anexo B, obtém-se um terceiro, o Quadro V, que fornece as estimativas de perda de receita em percentagens da Receita Tributária.

Este último, mais do que os anteriores, evidencia o esforço financeiro que representou para os estados e, por decorrência, para os municípios, a política de incentivos às exportações, pois, se em 1970 ela representou um sacrifício de 1,2% da receita tributária de todos os estados, em 1976 este sacrifício atingiu 4,28%.

Outra observação interessante que se faz a partir do Quadro V refere-se ao fato de que, muito embora em termos absolutos (Quadro III) a contribuição dos estados das regiões Norte e Nordeste pareça irrisória, proporcionalmente a sua receita tributária o esforço des

tes estados foi comparável ao dos estados mais desenvolvidos, isto é, também aqueles estados tiveram subtraída parcela ponderável de sua receita tributária.

Não parece, pois, exagerada a posição assumida por analistas dos reflexos da Reforma Tributária que, em estudos bem recentes têm identificado, na exagerada manipulação do ICM, patrocinada pela União, como instrumento de intervenção no domínio econômico, um dos fatores de ineficiência da atual discriminação de rendas, em que pese ser, inegavelmente, da competência da União esta intervenção.

Frise-se, de outra parte, que a expressão "exagerada manipulação" refere-se unicamente a uma avaliação dos efeitos desta manipulação sobre as finanças estaduais; com esta expressão não se levanta qualquer suposição a respeito dos efeitos dos incentivos fiscais sobre o setor exportador da economia, mesmo porque, conforme já comentado, esta política peca pela falta de controle e avaliação. Além disso, é preciso lembrar que a decisão de utilizar a política fiscal como mecanismo de intervenção, de preferência à política cambial, deve-se, provavelmente, ao conflito inerente aos diversos objetivos econômicos eleitos à época, entre os quais figurava também o incentivo à entrada maciça de capitais externos de empréstimos. Em outras palavras, os incentivos fiscais às exportações foram concedidos, em parte, como compensação pela sobre-valorização do cruzeiro ditada por uma política cambial que privilegiava a entrada de capitais externos; tanto assim que, quando, em dezembro de 1979, o governo decidiu alterar a paridade da moeda brasileira em relação à moeda americana, determinando a chamada "maxi-desvalorização" do cruzeiro, alguns dos incentivos figcais às exportações foram concomitantemente retirados⁽³⁷⁾.

Finalmente, cabem algumas referências a propósito da atuação dos próprios estados no campo dos incentivos fiscais, que efetivamente ocorreu, embora em menores proporções do que a atuação da União. Es

(37) - Foram suspensos os créditos-prêmios, mantendo-se, contudo, as isenções.

ta incursão dos estados no campo da intervenção no domínio econômico, de alçada federal, deveu-se, principalmente, à percepção, generalizada entre as autoridades estaduais, em especial das regiões menos desenvolvidas, de que a sistemática de valor adicionado, adotada para o ICM, deveria privilegiar as regiões mais industrializadas, o que os levou a adotar agressivas políticas de industrialização, na tentativa de alterar uma posição deficitária no balanço comercial inter-regional de produtos manufaturados.

Em verdade, até muito recentemente inexistiam dados de balanço comercial que permitissem um levantamento do real posicionamento dos estados ditos consumidores, vis-a-vis os produtores. Foi somente a partir de 1974 que se intentou a implantação do "Sistema Guia de Informação e Apuração do ICM", o qual permite a coleta de dados concretos sobre a balança comercial entre estados. Através de dados fornecidos por este sistema de informações, a Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda elaborou o primeiro trabalho a respeito da Balança Comercial Inter-estadual, relativamente ao triênio 74/76(38). Apesar do inegável interesse do trabalho, que fornece uma visão detalhada da forma de integração dos vários estados e regiões dentro do sistema econômico nacional, ele perde algo de sua oportunidade ante o atual esvaziamento da controvérsia entre estados produtores e consumidores, que teve seu auge nos primeiros anos da implantação do ICM.

Este esvaziamento deveu-se, aliás, à atuação enérgica do próprio governo federal, preocupado com o acirramento da guerra fiscal que o ICM, como espécie de tributo sobre o valor adicionado, teoricamente neutro, deveria eliminar. Recorde-se que um dos elementos que, segundo os reformadores, qualificava o ICM como imposto neutro era a uniformidade das alíquotas, tanto internas como inter-estaduais, fixadas por regulamentação federal para todas as unidades da Federação.

(38) - O trabalho encontra-se publicado na Revista de Finanças Públicas, nº 336, outº a dezº, pgs. 5 a 6.

Contudo, conforme ressaltaram Fernando A. R. da Silva e Maria da Conceição Silva, em estudo já referido, foi exatamente esta uniformização que, ao eliminar a possibilidade de que dispunham os governos estaduais, à época do IVC, de manipular as alíquotas do tributo, evidenciou as contradições inerentes ao estilo de desenvolvimento da indústria nacional, levando aqueles governos a buscar outras formas de garantir, a médio prazo, sua receita tributária.

Não obstante ter João Gomes Gonçalves⁽³⁹⁾ se referido à "ausência de um maior conhecimento da realidade econômica" como suporte para a reforma tributária, não é de se crer que os reformadores ignorassem os possíveis efeitos que o ICM teria sobre a arrecadação dos estados menos desenvolvidos, tanto assim que logo de início foram tomadas medidas para resguardar os interesses desses estados⁽⁴⁰⁾ e também para desestimular intervenções que acabassem criando entraves às atividades econômicas inter-estaduais, como ocorria com o antigo imposto de exportação e com o próprio IVC. Uma delas foi a regulamentação da base de cálculo do ICM, nas operações inter-estaduais, de efeitos discutíveis, conforme já exposto na seção própria. Outra medida desta natureza foi a determinação, através do Ato Complementar número 34, de 30/1/67, da necessidade de celebração de convênios, entre estados e territórios situados numa mesma região geo-econômica, no sentido do estabelecimento de uma política comum em matéria de isenções, reduções, e outros favores fiscais, relativamente ao ICM.

Especialmente esta última medida teria tido, claramente, o objetivo de desestimular a utilização do ICM, pelos estados, como mecanismo de intervenção no domínio econômico, dada a dificuldade de se alcançar o consenso neste assunto, uma vez que estímulos aplicados a determinadas áreas ou setores, dentro de uma mesma região, quase sempre implicam em desestímulos a outras áreas ou setores.

(39) - op. cit., pg. 84.

(40) - Trata-se da instituição dos Fundos de Participação.

Exemplo desta situação de competição entre subsistemas econômicos é a Lei n.º 5.626, de 12/7/68, do Estado do Rio Grande do Sul, através da qual entendeu o governo gaúcho de incentivar, mediante isenções de ICM, a utilização de madeira, cuja indústria estava, na época, com perspectivas de superprodução, como matéria-prima para a indústria de formol, que se encontrava com capacidade ociosa de 50%, por falta de matéria-prima. Contra esta medida se insurgiu o governo paulista, que viu ameaçado seu mercado fornecedor de madeira para industrialização e, através de parecer do professor Rui Barbosa Nogueira⁽⁴¹⁾, procurou demonstrar a ilegalidade da atuação do governo gaúcho, invocando o espírito que informou a reforma tributária, nestas palavras:

"Uma das premissas da reforma foi a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério atual e histórico, de origem essencialmente política, de coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal."

No entanto, o próprio Estado de São Paulo já havia, anteriormente, atuado de maneira idêntica ao isentar totalmente de ICM as matérias-primas aplicadas na industrialização de produtos destinados ao exterior, através do Decreto n.º 48.041, de 1/6/67.

Esta medida do governo paulista se constitui numa ampliação do favor fiscal concedido pelo Ato Complementar federal número 35, de 28/2/67, que determinava, em seu artigo 7.º, parágrafos 4.º e 5.º, a não incidência do imposto nas matérias-primas de origem agropecuária aplicadas no produto industrializado a exportar, quando representassem menos de 50% do seu valor, cobrando-se, porém, o tributo, por via de estorno de crédito fiscal, quando essas matérias-primas representassem mais de 50% do valor do produto resultante da sua industrialização. E o favorecimento adicional concedido por São Paulo tem claramente o objetivo de fomentar a industrialização de matérias-primas por indus

(41) - Ver LINHARES, Josaphat, op. cit., pg. 272.

trias daquele estado.

Ocorre que uma medida desta ordem, tomada apenas por alguns e não por todos os estados da federação, provoca distorções no mercado interno de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos a exportar, pois as matérias-primas procedentes de algumas regiões são favorecidas e outras não, o que evidentemente se reflete no seu preço e, conseqüentemente na sua competitividade. Por outro lado, nem todos os estados se acharam em condições financeiras e orçamentarias de, seguindo o exemplo do Estado de São Paulo, abrir mão totalmente da receita oriunda do imposto incidente sobre as matérias-primas de origem agropecuária, o que os levou a protestar contra a atitude do governo paulista. Foi o caso, por exemplo, da industrialização de mamão no Estado do Ceará, para fins de exportação de óleo⁽⁴²⁾.

Não obstante aquelas medidas de desestímulo, além de outras concessões, tais como o estabelecimento de alíquotas menores para operações inter-estaduais, a utilização do ICM com fins extra-fiscais, principalmente pelos estados menos desenvolvidos, foi uma constante até 1975, quando foi editada a Lei Complementar federal número 24, de 7/1/75, que contém dispositivos mais rigorosos em matéria de convênios para a concessão de isenções e outros favores fiscais. Para se ter idéia do rigor da referida lei, transcreve-se seu artigo 8.º, que dispõe sobre sanções aplicáveis pela inobservância de seus dispositivos:

"Artigo 8.º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

(42) - Vide LINHARES, Josaphat - op. cit., pg. 226. Ver ainda, Longo, Carlos A. - "Uma contribuição para a reforma do ICM: o caso dos ajustamentos de impostos na fronteira", in Pesquisa e Planejamento Econômico - RJ, 9(3), pg. 805, dez./1979.

Parágrafo único - Às sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescentar a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do artigo 21 da Constituição Federal."

Com esta lei a União praticamente garantiu para si o monopólio da utilização do ICM como incentivo fiscal, ao estabelecer que os convênios devem ser subscritos por todos os estados e pelo Distrito Federal, em reuniões presididas por representantes do governo federal.

Tal como aconteceu com a política de incentivos fiscais do governo federal, a carência de dados não permite uma avaliação quantitativa, em profundidade, sobre os efeitos dos incentivos concedidos pelos governos estaduais sobre suas finanças. O que existe são informações esparsas que, cotejadas, por exemplo, com o empenho do governo federal em reduzir a atuação estadual nesta área, permitem supor que estes efeitos não são desprezíveis.

A propósito, diz ainda João Gomes Gonçalves(43):

"Outro importante fator de redução da capacidade de geração de receita dos Estados é a própria política interna de incentivos de cada um, e que sofreu uma forte retração com o advento da Lei Complementar nº 24. Infelizmente, não se dispõe de quaisquer informações mais sólidas nem mesmo para permitir uma estimativa de seus valores. O que se sabe é que para os Estados do Norte e Nordeste o percentual de perda anual chegou a 10%."

No entanto, o conhecimento de tais dados teria, inegavelmente, um valor não só histórico, uma vez que as perdas são irreversíveis, mas permitiria analisar até que ponto estas manipulações do ICM, comprometendo sua neutralidade, agravaram as distorções do desenvolvimento industrial regional brasileiro. É o que supõem Fernando A.R. da Sil

(43) - op. cit., pg. 94.

va e Maria da Conceição Silva⁽⁴⁴⁾, ao dizer:

"Os coeficientes que medem a relação entre as percentagens de participação na base tributária e no valor adicionado (pelos estados) são aproximadamente iguais a 1. Poderia ser mencionado que as isenções concedidas à exportação e à venda de equipamentos afetariam, provavelmente, de forma mais significativa os estados mais industrializados contribuindo para reduzir a diferença apontada. Todavia, como os estados menos desenvolvidos utilizaram com maior intensidade o mecanismo de incentivos fiscais à industrialização, o saldo líquido do efeito de três tipos de medidas sobre a distribuição regional da base tributária do ICM na indústria poderia contribuir, inclusive, para aumentar essa diferença. Os benefícios concedidos às exportações de manufaturados, por exemplo, atingiram 1% da arrecadação do ICM no Estado de São Paulo em 1970, percentagem essa doze vezes menor que a relativa à perda de receita do Estado de Pernambuco no mesmo ano, como resultado da concessão de incentivos à indústria."

Querem os autores referir-se ao fato de que a política interna de incentivos fiscais parece ter sido mais prejudicial aos estados menos desenvolvidos, pois o aumento da participação daqueles estados na base tributária (atividades geradoras do imposto), não foi proporcional ao esforço despendido, isto é, não acompanhou a diminuição da participação no valor adicionado gerado em suas fronteiras. Naturalmente, boa parte deste resultado negativo se deve à ineficiência e desarticulação da própria política interna de cada estado, cujas decisões eram tomadas sem maiores conhecimentos da realidade econômica nacional e da própria política econômica do governo federal. Assim é que vantagens locacionais adicionais foram concedidas a empreendimentos que se instalariam na região independentemente daquelas vantagens, como decorrência da própria política federal de desconcentração industrial. Em outros casos, projetos ligados à exportação de manufaturados tam

(44) - op. cit., pg. 85

bém receberam incentivos fiscais estaduais, porém acabaram não gerando o aumento de receita de ICM em virtude da isenção e outros favores de que gozavam tais produtos.

Sob este aspecto, portanto, foi positiva a atuação do governo federal no sentido de inibir os estados de intervirem no domínio econômico, pois, a eficiência desta intervenção depende de que as decisões sejam tomadas com coordenação e conhecimento da realidade, o que nem sempre é o caso dos estados.

Para finalizar este tópico, cabe lembrar que o objetivo deste trabalho não é efetuar um estudo detalhado do ICM; na verdade, procurou-se pinçar, dentro da parafernália da legislação federal e estadual, alguns itens que supostamente descaracterizam o ICM como imposto neutro, dentro do domínio tradicional das finanças públicas, bem como outros exemplos que, também supostamente, indicam a magnitude dos problemas envolvidos num processo de discriminação de rendas, num Estado federal.

2.3 - A participação dos municípios no produto da arrecadação do ICM

Para encerrar a análise da reforma tributária de 1966 no que respeita ao Imposto de Circulação de Mercadorias, cabem algumas referências sobre a participação municipal neste imposto, assunto de relevância para o conhecimento do novo sistema tributário implantado a partir daquela data e que sofreu sucessivas alterações e reformulações.

A circulação de mercadorias foi concebida pelos reformadores de 1966 como fonte de receita para estados e municípios. Assim, a Emenda Constitucional n.º 18/65, que instituiu uma nova discriminação de rendas para os três níveis de governo no Brasil, criou um imposto municipal sobre a circulação de mercadorias, além do imposto estadual também incidente sobre o mesmo fato gerador. Os impostos estadual e municipal sobre a circulação de mercadorias foram igualmente mantidos pela Lei n.º 5.172, de 25/10/66, que instituiu o Código Tributário Nacional, cabendo ao município arrecadar o tributo na proporção de 30% do montante devido ao estado.

O ICM municipal não chegou, contudo, a ser implantado, sob a alegação de que a existência de dois tributos iguais sendo cobrados por esferas administrativas diferentes geraria mais inconvenientes do que vantagens. O problema das vantagens e desvantagens do ICM municipal será abordado com mais detalhes, após o exame do sistema atual, que foi implantado pelo Ato Complementar n.º 31, de 28/12/66. Este Ato Complementar transferiu para a competência exclusiva dos estados a cobrança e fiscalização do imposto, ficando assegurada ao município a participação na arrecadação efetivamente realizada em seu território, no montante de 20%.

A primeira consequência derivada da instituição do ICM municipal, seja em sua concepção original, seja na atual, em que o município tem participação no produto da arrecadação estadual, é de que ele não abriga qualquer pretensão ou intenção de redistribuição de renda

entre os vários municípios integrantes do mesmo estado. Tal como acontece com o ICM estadual, os municípios mais beneficiados são aqueles em que ocorre maior volume de produção e circulação de mercadorias. Existem estudos empíricos⁽⁴⁵⁾ que procuram demonstrar a existência de alta correlação positiva entre o grau de desenvolvimento, especialmente industrial, e o volume de receita proveniente do ICM.

Portanto, o problema, frequentemente apontado, da concentração da receita em benefício de uns poucos municípios mais desenvolvidos, não deriva da natureza em si do tributo, mas das características do desenvolvimento do parque industrial, tal como já foi apontado quando da apreciação do ICM estadual.

O caráter do ICM municipal, de ser desprovido de qualquer intento redistributivista, está bem patente no artigo 2.º do Ato Complementar n.º 31/66, o qual estabelece que a quota de cada município é entregue na proporção das operações tributáveis realizadas em seu território, sem levar em conta outros fatores tais como renda "per capita", população, etc. Para a função de redistribuição foram reservados outros mecanismos mais adequados, dentre os quais o Fundo de Participação dos Municípios, que visa a beneficiar, pelo seu esquema de distribuição, exatamente os municípios menos aquinhoados pelo ICM.

Não obstante não ser o ICM adequado à função de redistribuição e, em especial devido ao fato de que o FPM não cumpriu como se esperava esta função, o que é comentado em apêndice a este trabalho, estudos e propostas chegaram a ser feitos⁽⁴⁶⁾ no sentido de incorporar

(45) - ARAÚJO, Aloisio B. - in "Aspectos Fiscais das Regiões Metropolitanas", série monográfica nº 15, IPEA/INPES, Rio de Janeiro, 1974. Neste trabalho, o autor dá conta de que foi encontrado, para a Região Metropolitana de São Paulo, um coeficiente de correlação simples, entre a arrecadação do ICM e a produção industrial a nível municipal, da ordem de 0,92%. A partir desta constatação a legislação de zoneamento industrial da Região Metropolitana da Grande São Paulo - Lei n.º 1.817/78 - procurou estabelecer um mecanismo de compensação financeira àqueles municípios que, em função do interesse metropolitano e em razão das restrições da legislação, ficarão privados da possibilidade de se industrializarem.

(46) - TEIXEIRA, Nelson Gomes - "As Finanças Públicas na Realidade Bra

àquele tributo mecanismos de redistribuição, mais uma vez desvirtuando-o, tal como acontece com a sua utilização a título de incentivo fiscal às mais variadas finalidades e atividades. Com base em tais estudos, aliás, o Congresso Nacional acaba de aprovar a Emenda Constitucional n.º 17, publicada no DOU de 9/12/80, a qual permite a incorporação de critérios redistributivistas a 1/4 das parcelas de receita de

sileira em Função dos Recursos Estaduais e Municipais", in "A Tributação e o Drama dos Municípios", Série: Documentos - 3, editado pelo Sistema de Planejamento e Administração Metropolitana do Governo do Estado de São Paulo, em 1978, pg. 45.

Neste estudo o autor advoga, em completo desacordo com a natureza do ICM, "um tratamento mais equânime de redistribuição" do ICM, pela incorporação de outros parâmetros, tais como o demográfico, informando, ainda, ter encaminhado ao Presidente da República, na qualidade de Secretário da Fazenda do Governo do Estado, estudo a respeito.

No mesmo volume, no trabalho intitulado "Aspectos de melhoria da Receita Federal(43), à pg. 85, o então Prefeito da cidade de São Paulo, Olayo Egydio Setubal, aborda um problema importante em relação à participação municipal na arrecadação do ICM, qual seja o das cidades-dormitório. Com efeito, o problema destas cidades é totalmente diverso daquele enfrentado pelas cidades marginalizadas do processo de desenvolvimento industrial.

Ao contrário destas, as cidades-dormitório, como as conhecemos principalmente na Região do ABC paulista, têm função importante e complementar no desenvolvimento da indústria da região, qual seja a de abrigar e suprir de serviços básicos a mão-de-obra, e de seus dependentes, utilizada pela indústria. Elas não são cidades estagnadas e à parte do processo de industrialização, mas cumprem um papel importante neste processo e, como tal, deveriam também participar da receita gerada pelo trabalho de seus munícipes, para que assim pudessem dar-lhes melhores condições de vida, o que a sistemática de distribuição do ICM não contempla.

A abordagem do problema da cidade-dormitório é diferente da abordagem que advoga a introdução, no ICM, de critérios redistributivistas, na medida em que não pretende dar-lhe este caráter, mas, sim, garantir a quem contribui para a geração da renda a participação efetiva nela.

Contudo, até mesmo a afirmação de que cidades ou regiões subdesenvolvidas, no sentido de não industrializadas, não participam na geração da renda nacional deve ser encarada com muita cautela. Em última instância, elas sofrem uma espécie de ação colonialista e estão integradas no processo pelo menos de 3 maneiras:

- como mercado consumidor dos produtos da indústria;
- como mantenedoras de um "exército industrial de reserva" que contribui para que os salários industriais permaneçam em patamares próximos ao nível de subsistência, beneficiando a acumulação de capital e, portanto, o desenvolvimento industrial;
- como exportadoras de "capital humano" em que elas, bem ou mal, investiram para prover de educação e outros serviços públicos, durante os anos economicamente improdutivos.

ICM pertencentes aos municípios(47).

Se o ICM municipal estivesse em vigor tal como foi concebido, isto é, como imposto de competência do município, que deveria cobrá-lo e administrá-lo integralmente, tais estudos não teriam, evidentemente, qualquer chance de prosperar. Na sua forma atual, entretanto, de participação na arrecadação promovida por outra esfera administrativa, fica-lhe conferida uma falsa imagem de transferência de recursos, imagem esta que é mais reforçada pela própria maneira com que ela aparece nos orçamentos e balanços municipais, sob o título de "transferência estadual". Alguns autores insurgem-se contra esta classificação, argumentando que a Receita oriunda do ICM é tão "Receita Própria" do município quanto aquela proveniente do ISS ou do IPTU(48).

É importante salientar o problema dos municípios-dormitório por que eles ficam prejudicados também em relação às transferências federais, mais especificamente ao FPM, uma vez que este, ao ser estabelecido o critério de distribuição, não discrimina os municípios acima da faixa-limite de 122.360 habitantes. Esta medida, estabelecida com o objetivo de melhor redistribuir os recursos, evitando sua concentração em municípios de grande contingente populacional e que, geralmente, possuem elevado nível de atividade econômica, apresenta resultados contrários quando se trata de municípios-dormitório. Fonte: Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, 1979-Trabalho elaborado pela equipe da Divisão de Análise do Desempenho Econômico-Financeiro dos Estados e Municípios (DAE), publicado na Revista de Finanças Públicas nº 39(337), janº/março/79, pg. 43/61.

(47) - É a seguinte a nova redação, determinada pela Emenda Constitucional nº 17/80, dos dispositivos que estabelecem a forma de distribuição aos municípios dos 20% que lhes cabe no produto da arrecadação do ICM:

"Artigo 23 - ...

8º - Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito.

9º - As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, a que se refere o parágrafo anterior, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios:

I - no mínimo três quartos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios;

II - no máximo um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual."

(48) - DIAS, João Luiz da Silva, op. cit.

Esta interpretação parece ser pacífica também nos círculos governamentais da União. O Decreto federal nº 77.565, de 10/5/76,

Pois é esta falsa imagem de dádiva paternalista que permite seja o sistema de distribuição do ICM oferecido em sacrifício por aqueles que, conscientes dos problemas enfrentados pelas comunas mais carentes de fontes efetivas de receita, não ousam, contudo, apontar as verdadeiras origens do problema, que parece ser antes de tudo a erosão dos recursos do FPM, conforme se procura salientar mais adiante, o qual, por este motivo, não vem atingindo os objetivos para os quais foi criado. E esta atitude tímida aponta exatamente para o elemento político envolvido na questão da discriminação de rendas, já que, autoridades estaduais e municipais constituídas dentro de um regime autoritário e centralizador, dificilmente terão condições políticas de exigir do governo federal que exerça seu papel intervencionista à custa de seus próprios recursos, abstendo-se de lançar mão, para tanto, das fontes de receita reservadas, pela própria Constituição, aos estados e municípios.

Conforme já foi abordado extensamente em capítulo anterior, a União, baseada num regime que inibe a resistência dos governos de níveis inferiores, lançou mão do ICM para conceder "incentivos fiscais", principalmente às exportações, buscando com isso resolver os problemas da balança de pagamentos brasileira, o que tem afetado as finanças estaduais e municipais, bastante dependentes desta fonte de recursos. O gráfico II constante do Anexo B dá uma visão da participação do ICM na receita arrecadada pelos estados, durante os anos de 1967 a 1976, através do qual se verifica que esta participação, em relação à Receita Tributária, é sempre superior a 95%. Quanto ao grau de dependência municipal aos recursos recebidos pela participação no ICM arrecadado pelos estados, pesquisa realizada pela Secretaria de Econo-

que dispõe sobre a liberação e aplicação dos recursos dos FPE e FPM, refere-se a estes recursos como "receita própria", ao estabelecer, no parágrafo 1.º do art. 3.º:

" 1.º - Para os efeitos deste artigo, entende-se como receita própria municipal aquela realizada pela Administração Direta, inclusive a decorrente da arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, excluídas as transferências federais e estaduais, bem como as operações de crédito." (g.n.).

mia e Finanças do Ministério da Fazenda⁽⁴⁹⁾, com uma amostra de 67 municípios, de pequeno, médio e grande porte, de capitais e interior, indicou que, no período de 1967/77, em média 50,3% dos recursos das prefeituras originou-se desta Fonte. A sub-amostra constituída de municípios do interior, composta por 62 comunas de pequeno, médio e grande porte, por seu turno, revelou um grau de dependência ainda maior, da ordem de 55,4%.

Apesar desta realidade, a União utilizou sem pejo o ICM para implementar sua política econômica, a ponto de, em exposição de motivos dirigida ao então Presidente da República, senhor Emílio Garrastazu Médici, através da qual fazia a apresentação do Decreto-lei federal n.º 1.216/72, o Ministro da Fazenda da época, senhor Antonio Delfim Neto, alegou:

"Por outro lado, precisava-se obter uma maior flexibilidade para utilização do ICM como instrumento da política econômica e fiscal, sem com isso prejudicar a arrecadação dos municípios(sic). Considerou-se também que, sendo competência do Estado legislar sobre o tributo em causa, seria necessário resguardar a autonomia financeira dos municípios, impedindo que, eventualmente, isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos ou outra figura qualquer, viesse a prejudicar a arrecadação dos municípios." Oportunamente será comentada a ineficácia do DL 1.216/72 em seu objetivo de resguardar a receita municipal dos reais prejuízos da política de incentivos.

Cabe, em primeiro lugar, chamar a atenção, mais uma vez, para o fato de que a utilização do ICM como instrumento da política econômica e fiscal contraria o espírito que se procurou imprimir à Reforma Tributária de 1966. Nas palavras de João Luiz da Silva Dias⁽⁵⁰⁾:

"Aquele que seria o principal imposto dos Estados e Municípios, o ICM, cuja competência tributária se atribuiu aos primeiros, es

(49) - "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Municipais", in Revista de Finanças Públicas nº39(337), janº/março/79, pg. 43/61.

(50) - op. cit., pg. 2.

tabelecendo-se, contudo, limitações, não para reduzir a autonomia dos Estados vis a vis com a União, mas os conflitos entre si, veio a ser a grande vítima da política centralista. Nascido para ser neutro, insofissoso como instrumento de política fiscal, de alíquota uniforme, cega à essencialidade dos bens, vocacionado obsessivamente ao tesouro, transvestiu-se em promotor de investimentos industriais, de exportação de bens industrializados e até mesmo primários, atenuador de pressões inflacionárias, redistribuidor de rendas. As manipulações com o ICM sempre se fizeram contra os cofres dos Estados e Municípios."

Segundo Nelson Gomes Teixeira(51), ex-Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, o governo paulista deixou de arrecadar, em 1977, somente a título da política federal de incentivos às exportações, a quantia estimada de 15 bilhões de cruzeiros, correspondendo a aproximadamente 1/3 do orçamento do estado(52). Considerando-se que, destes 15 bilhões de cruzeiros, 1/5 pertenciam aos municípios paulistas, conclui-se que estes deixaram de receber, em 1977, a importância aproximada de 3 bilhões de cruzeiros.

E este prejuízo sofrido pelas comunidades locais, em decorrência de uma política intervencionista federal, é real e insofismável, em que pesem os artifícios técnicos adotados, dentre os quais o supra citado Decreto-lei federal nº 1.216/72 é um exemplo, para o rateio da

(51) - TEIXEIRA, Nelson Gomes - in "As finanças públicas na realidade brasileira em função dos recursos estaduais e municipais", op. cit., pg. 43.

(52) - A Lei estadual nº 1.204, de 20/12/76, orçou a Receita Tributária do Estado de São Paulo, para o exercício de 1977, em 47,031 bilhões de cruzeiros. Certamente, é a esta cifra que o ex-Secretário da Fazenda se refere quando menciona o orçamento do estado. Cabe notar, ainda, que a importância mencionada por Nelson Gomes Teixeira, a título de prejuízo do Estado de São Paulo, é bastante superior àquela constante do quadro elaborado por João Gomes Gonçalves e que figura no Quadro III do Anexo B. No entanto, vale lembrar que aquele quadro inclui, no exercício de 1977, apenas a parcela do crédito-prêmio não absorvido pelo IPI e, o que é mais importante, não inclui as importâncias correspondentes às isenções propriamente ditas, conforme ressalvas do próprio autor, a pag. 43. Portanto, levando-se em conta estas ressalvas, a estimativa de 15 bilhões de cruzeiros não parece fora de propósito, dado o peso da indústria paulista na produção de bens exportáveis.

quota-parte municipal.

Na verdade, os problemas relacionados com a quota-parte do ICM pertencente a cada município são bem mais antigos do que o Decreto-lei federal nº 1.216/72. Eles começaram a surgir já a partir de 1968, época em que recrudesceram as manipulações com o ICM. Nessa ocasião, os municípios especializados na produção de mercadorias destinadas à exportação, por exemplo, viram sua participação na arrecadação do ICM sensivelmente reduzida, como resultado da isenção concedida a este tipo de atividade, já que a quota-parte municipal era calculada com base na arrecadação realizada no respectivo território. Desta forma, se nenhuma arrecadação fosse realizada em seu território, em decorrência de isenção ou outro incentivo, o município nada receberia a título de participação no ICM.

Já em 23/12/68, como resultado da grita geral dos prejudicados, foi editado o Decreto-lei federal nº 380, que procurou minimizar o problema, estabelecendo que o cálculo da quota-parte tomaria por base não mais a arrecadação realizada no território do município, mas sim as "operações tributáveis" ali ocorridas, incluindo-se entre estas as isentas ou as que tivessem o pagamento do imposto antecipado ou diferido. O Decreto-lei nº 380 teve, contudo, sua vigência adiada sucessivamente pelos Decretos-leis ns. 834/69, 1.155/71, 1.178/71 e 1.203/72, sendo que as medidas nele preconizadas só foram efetivamente implementadas pelo Decreto-lei nº 1.216/72, já citado.

Para se avaliar os efeitos reais da sistemática de cálculo da quota-parte de cada município nos 20% do ICM arrecadado pelo estado, sistemática esta implantada pelo Decreto-lei nº 1.216/72, é útil analisar separadamente o caso específico do diferimento(53) do imposto e o das isenções para incentivos às exportações.

(53) - O diferimento do pagamento do imposto ocorre, por exemplo, quando é concedida isenção à primeira venda, efetuada por produtor de hortifrutigranjeiros, uma vez que o imposto é cobrado integralmente na segunda operação, pela inexistência de crédito de imposto decorrente da operação anterior. Outro caso de diferi-

No primeiro caso, isto é, o do diferimento, e supondo que a operação em que deva ser efetivamente recolhido o imposto ocorra em município diverso, mas no mesmo estado, daquele em que ocorreu a operação que teve o imposto diferido, a sistemática de cálculo do Decreto-lei nº 1.216/72 realmente promove uma justa distribuição, na medida em que garante que o município em que ocorreu a operação diferida também receba a sua parte nos 20% do ICM arrecadado. Isto ocorre porque a operação diferida entrará no cômputo das "operações tributáveis" ocorridas no município, pesando, portanto, no número-índice que definirá a quota-parte municipal. A título de ilustração vai transcrito, no Anexo D, trecho do folheto "Os 571 clientes do ICM", editado e distribuído em 1973, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que é explicada a maneira de calcular o número-índice de cada município, o qual é renovado anualmente. Este número-índice é então aplicado à parcela de 20% do total arrecadado pelo estado e que constitui receita dos municípios, obtendo-se, desta forma, a quantia que cabe a cada um deles.

No segundo caso, isto é, das isenções, crédito-prêmio e outros favores para incentivo às exportações, porém, o que ocorre não é uma justa distribuição da arrecadação, mas sim uma distribuição do ônus da isenção entre todos os municípios, que desta forma suportarão juntos este ônus, senão vejamos. Quando o estado isenta um produto de exportação, está renunciando totalmente à realização de uma receita, o que, evidentemente, reduzirá o total arrecadado a título de ICM, reduzindo-se também, em consequência, os 20% a que têm direito os municípios, isto é, o "bolo" a ser dividido entre eles. Neste sentido, quando a operação isenta é incluída no cômputo das "operações tributáveis" do município em que ocorreu, para fins de cálculo do número-ín-

mento acontece na compra de sucata que, pela legislação do Estado de São Paulo, tem o recolhimento do ICM postergado para a época de venda do produto industrializado com essa matéria-prima. No caso de diferimento, o fisco não abre mão do imposto, apenas adia a sua cobrança.

dice, isto significa que o rateio será diferente daquele que ocorreria se ela não fosse incluída, com o município em questão recebendo uma parcela maior; para que isto ocorra, porém, os demais terão sua quota-parte reduzida, já que o montante a ser dividido é o mesmo, isto é, prejudicado pelo não recolhimento do imposto sobre o produto isento. A sistemática do Decreto-lei nº 1.216/72, portanto, promove, na prática, a socialização, entre todos os municípios do mesmo estado, de 20% do ônus da política econômica federal, com o estado suportando os restantes 80%.

Confirmando esta interpretação, transcreve-se trecho do folheto "Os 571 clientes do ICM", já citado:

"Para efeito da apuração do montante das operações realizadas em cada município são levadas em conta mesmo aquelas não tributadas pelo ICM, por força de isenção ou não incidência do imposto. Isso para evitar que localidades onde predominem operações com produtos isentos ou não tributados deixem de participar do processo de entrega das parcelas do imposto. Embora o cálculo dos indicativos abranja as operações não sujeitas ao tributo, somente são entregues às municipalidades parcelas do ICM efetivamente arrecadadas." (g.n.)

A contrário senso, o estado, ou a União, deveria fornecer recursos de seu orçamento para ressarcir os municípios dos prejuízos sofridos. É bom lembrar, contudo, que nem sequer os prejuízos sofridos pelos estados foram ressarcidos pela União, quanto mais os dos municípios, os quais não são sequer consultados quando do estabelecimento das isenções, em flagrante desrespeito à autonomia financeira destas entidades.

Aliás, é bom frisar que até mesmo no caso de diferimento do imposto ocorre prejuízo, ainda que menor, para os municípios e estados, se se lembrar que o ICM, como imposto indireto, pode transferir-se para o preço da mercadoria. Nestas condições, o montante recolhido em operações sujeitas a diferimento é menor do que o que seria recolhido normalmente, operação a operação, uma vez que, nesta caso, se cobra-

ria ICM sobre ICM.

Mas, estes prejuízos são, obviamente, a parte que cabe a estados e municípios por bancarem a política econômica do governo federal, o que só pode estar ocorrendo em virtude de injunções políticas desfavoráveis a estes níveis menores de governo, conforme já foi observado.

Um outro aspecto que vale a pena ser abordado, em relação à sistemática de distribuição do ICM, diz respeito à possibilidade de ocorrência de fraudes, com o objetivo de aumentar a participação municipal nos 20% de ICM efetivamente arrecadado.

Conforme se verifica pelo Anexo D, que descreve a forma de se calcular o índice de participação de cada município, este é obtido a partir de declarações que todos os contribuintes devem entregar anualmente à Secretaria da Fazenda do respectivo estado. Estas declarações devem informar:

- os valores totais das mercadorias entradas, incluindo-se as não tributadas;
- os valores totais das mercadorias saídas, inclusive as não tributadas;
- o valor dos estoques existentes no primeiro e no último dia do período, incluindo, igualmente tanto mercadorias tributadas como não tributadas.

Com estes dados a Secretaria da Fazenda apura o "valor adicionado" em cada município, o qual corresponde à diferença entre as saídas mais os estoques finais e as entradas mais os estoques iniciais, sendo que, quanto maior for o valor adicionado em um determinado município, maior será o número-índice que definirá sua participação no "bolo" dos 20% do ICM e, conseqüentemente, maior a parcela de recursos que receberá, sempre lembrando-se que o aumento da parcela de alguns implica na redução da dos demais.

A fase de coleta destes dados é a mais trabalhosa e crítica de todo o processo e, por este motivo, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo adotou, em 1972, providências para obter a colaboração

das prefeituras paulistas, partindo do pressuposto de que a estas interessa acompanhar o levantamento de tais dados. Dentre outras providências adotadas por aquele órgão, citam-se(54):

- fornecimento, às prefeituras, de listagens com dados relativos a cada contribuinte inscrito nos respectivos territórios;
- elaboração de um plano de ação a ser desenvolvido pelas prefeituras, com sugestões destinadas a proporcionar maior eficiência na coleta de informações;
- treinamento de funcionários encarregados do controle e fiscalização das informações prestadas pelos contribuintes.

Com estas providências, as prefeituras paulistas tiveram condições de assumir um papel bastante ativo na fase de coleta de informações para o cálculo dos índices de participação, a qual, como já vimos, é crucial para a definição do tamanho da fatia do bolo que caberá a cada município. Pois os resultados não se fizeram esperar!

No início de 1974, os jornais publicaram notícias segundo as quais:

"... informações chegadas à Secretaria da Fazenda do Estado dão conta de que alguns produtores estariam entregando declarações de recolhimento do ICM com dados inexatos, supervalorizados, com a finalidade de conseguirem um irregular aumento dos índices de participação de seus municípios na arrecadação do ICM.

Segundo o Secretário Carlos Rocca, tais casos vêm sendo examinados em processos especiais e, se forem comprovadas irregularidades, os infratores sofrerão multas de até 10 mil cruzeiros, sem prejuízo de providências que serão tomadas contra os órgãos municipais, que eventualmente tenham tomado conhecimento das fraudes, omitindo-se em relação a elas."(55)

(54) - Conforme "Os 571 clientes do ICM", op. cit.

(55) - Diário Oficial do Estado e Diário de São Paulo, de 16/3/74, citados pelo juiz do Tribunal de Impostos e Taxas, Senhor Roberto Pinheiro Lucas, in Boletim TIT, ano 3, nº 23, de 20/4/76, em que é relatado o julgamento do processo nº DRT-10-1.936/74.

Ao proferir seu julgamento no processo nº DRT-10-1.936/74, o juiz do Tribunal de Impostos e Taxas, Senhor Roberto Pinheiro Lucas, prossegue:

"Era o brado oficial de alerta, resultado das denúncias formalmente apresentadas por aqueles que, revoltados com a maroteira, apontaram "municípios mal intencionados que levam produtores a declararem incorretamente os valores constantes do talão de notas de produtor, em detrimento dos mesmos, pois são estes os responsáveis por tais declarações, e em detrimento de outros municípios que primam pela honestidade..."(56).

A comprovação de que certas prefeituras, através de seus agentes, induziram contribuintes, principalmente pequenos produtores, a supervalorizarem, nas declarações fornecidas ao fisco estadual, o volume de suas operações, levou, inclusive, a que juizes do Tribunal de Impostos e Taxas cancelassem multas impostas a tais contribuintes, por entenderem que a maior parcela de responsabilidade cabia às próprias autoridades que assim agiam, em detrimento do contribuinte levado a fornecer dados falsos e dos demais municípios que agiam corretamente, bem como da própria fiscalização estadual que era, desta forma, sobre carregada por mais um tipo de fraude, desta vez induzida pelo próprio poder público(57).

É óbvio que, após esta constatação, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo montou esquemas para impedir tais tipos de fraudes. Mas, é óbvio também, que estes esquemas de controle acabam por aumentar os custos de administração do tributo, com reflexos sobre a receita líquida, no caso, dos estados, uma vez que estes não podem deduzir, da parcela de 20% da arrecadação, qualquer porcentagem a título de custos de fiscalização ou administração.

Estas considerações remetem, finalmente, à análise das vantagens e desvantagens do sistema de participação na arrecadação realiza

(56) - Vide Boletim TIT, Ano 3, nº 23, de 20/4/76.

(57) - Vide Boletim TIT já citado.

da pelo estado, em contraposição à competência própria do município para arrecadar e administrar o ICM.

Quando se pensa na possibilidade de implantação de um imposto sobre a circulação de mercadorias de competência municipal, a objeção que imediatamente ocorre diz respeito à crença generalizada na incapacidade da grande maioria dos municípios brasileiros de administrar eficientemente os recursos que são colocados a sua disposição, seja arrecadando efetivamente os tributos ou despendendo a receita(58). Além do mais, essa incapacidade administrativa é geralmente atribuída à carência de recursos financeiros e humanos, o que gera um verdadeiro círculo vicioso, isto é, há deficiência administrativa em virtude da carência de recursos, ao passo que há carência de recursos em decorrência da deficiência administrativa. Com base neste diagnóstico da realidade municipal brasileira, o governo federal vem, há anos, desenvolvendo planos e programas, tendo feito até uma reforma tributária e administrativa, na tentativa de quebrar o suposto círculo vicioso em que se encontram as administrações municipais.

Por outro lado, esta imagem desfavorável do município médio brasileiro tem justificado conclusões a respeito da inadequação de solu-

(58) - Este diagnóstico a respeito da incapacidade administrativa municipal parece ter decorrido, em grande parte, de manifestações de ministros do Tribunal de Contas da União, em processos de prestação de contas de pequenos municípios brasileiros. A título de exemplo, cita-se a declaração de voto do Ministro Victor Amaral Freire, sobre as contas do município de Mascote, na Bahia, publicada na Revista de Finanças Públicas nº 35, em que aquela autoridade trata, de modo geral, dos municípios fantasmas ou municípios inviáveis e prega a reforma da estrutura municipal brasileira. Diz o Ministro:

"Em certo período, apenas, tive ocasião de levantar dados colhidos em processos de prestação de contas que passaram por meu gabinete. Nessa amostragem observei a existência de vários municípios que não arrecadam diretamente qualquer soma pela via dos impostos. E, mais ainda, com o aumento da entrega de recursos federais, e com o funcionamento do FPM, muitos deles reduziram sua arrecadação tributária direta e, em muitos casos, ficou ela na cota zero. É o caso de um deles, no Estado de Goiás, a 90 km da Capital do país. Esses dados, acrescidos de continuadas observações de casos focalizados em Plenário, permitem afirmar que, possivelmente, cerca de cem ou mais municípios no Brasil, por iniciativa própria não arrecadam de impostos um centavo sequer, ou a arrecadação que fazem é simbólica ou inexpressiva."

ções que lhe atribuem a arrecadação e fiscalização de um imposto cuja administração demanda a montagem de um custoso aparelho, tarefa esta que a maioria dos municípios não conseguiria enfrentar a contento, reduzindo-se, obviamente, a produtividade do imposto. A solução encontrada, ante o impasse da conveniência de atribuir ao município rendas geradas pelo consumo e sua incapacidade de exercitar uma competência própria nesta área, foi a atribuição ao estado da competência para arrecadar, o qual já tem tradição no exercício de competência semelhante, a do antigo IVC, com a utilização, inclusive, do mesmo aparelho administrativo já implantado para aquele imposto.

Esta análise, ainda que verdadeira de modo geral, bem como a solução encontrada, merecem, contudo, alguns reparos.

Em primeiro lugar, a generalização da imagem de incapacidade administrativa em relação ao ICM parece inconveniente por colocar em condições de igualdade municípios que se encontram em graus de desenvolvimento econômico e administrativo os mais diversos. Não dá para comparar, nestes termos, a administração de um município do Vale do Ribeira com a de um da região do ABC, apenas para ficar nos limites do Estado de São Paulo.

Estas considerações são relevantes quando se recorda que o ICM, por suas características já amplamente discutidas, carrega recursos exatamente para os municípios mais desenvolvidos. E estes já têm, sem a menor dúvida, condições materiais de exercitar uma competência própria nesta área, o que lhes conferiria uma autonomia financeira muito mais significativa. Basta lembrar que, em matéria de isenções ou outros favores fiscais, que têm grande repercussão sobre suas finanças, conforme já foi amplamente demonstrado, os municípios nunca são consultados sobre a conveniência e oportunidade das medidas, nem pelos governos estaduais e muito menos pelo governo federal.

A supressão pura e simples da competência própria municipal, portanto, parece não ter sido a melhor solução para os municípios mais desenvolvidos e mais beneficiados pelo ICM. Quanto aos municípios me-

nos desenvolvidos, que não podem esperar grandes somas de recursos desta fonte, e que, desta forma, não têm condições materiais nem incentivo para montar um aparato administrativo, a solução poderia ser a autorização para que cada município, individualmente, transferisse, por convênio com o respectivo estado, a responsabilidade pela arrecadação, com o rateio do produto e, eventualmente, dos custos da arrecadação.

Verifica-se, pois, que uma solução uniformizada nunca é adequada a uma realidade que se apresenta de maneira desigual e como tal precisa ser tratada.

Em segundo lugar, a análise da incapacidade administrativa dos municípios para promover a maior produtividade de seus tributos não tem levado em conta o fato de que esses têm sido atribuídos, como fontes de receita, impostos politicamente difíceis de arrecadar, ou seja, impostos diretos ou pessoais. Com efeito, o contribuinte identifica com muito maior dificuldade a carga tributária diluída nos preços dos produtos que consome do que aquela que incide diretamente sobre sua renda ou seu patrimônio. E, nestas condições, sendo o fisco local aquele que lhe está mais próximo, é também este que sofre a maior resistência, inclusive de caráter político, ao pagamento de tributos.

Portanto, o município, em relação aos tributos de sua competência exclusiva, parece sofrer muito mais de incapacidade política para arrecadar, em razão da própria natureza destes tributos, do que de incapacidade administrativa. A incapacidade administrativa serve, contudo, como justificativa ideológica para a adoção de uma sistemática de participação na arrecadação - ao invés de competência própria - sistemática esta muito mais conveniente do ponto de vista do controle exercido pelo governo federal sobre as principais decisões relativas à administração do imposto. Recorde-se que, em 1970, mediante um convênio(59) entre vinte e um estados mais o Distrito Federal, a União obteve a participação dos estados - e, por extensão, dos municípios ao

(59) - Convênio AE 1/70.

sistema de incentivos fiscais às exportações. Obviamente, tal convênio seria inviável se tivesse que levar em conta a participação de mais de quatro mil municípios.

3. - C O N C L U S Ã O

Conforme se verifica nas páginas iniciais deste trabalho, o seu desenvolvimento foi orientado no sentido de tentar verificar a coerência e oportunidade das análises críticas que vem sendo encetadas a respeito da reforma tributária de 1966, particularmente no que se refere ao ICM.

A expectativa decorrente dos dados, opiniões e levantamentos carreados para o referido trabalho seria a de se poder, a esta altura, concluir pela procedência dos argumentos de uma das posições críticas assumidas, isto é:

- a reforma em si padece de defeitos insanáveis que só podem ser corrigidos mediante uma nova reforma;
- a reforma foi e é intrinsecamente correta, decorrendo seus efeitos danosos às finanças de estados e municípios de manipulações que a deturparam, bastando, para corrigi-los, que se retorne ao modelo tributário originariamente proposto.

Como soi acontecer no campo das relações sociais, das quais uma estrutura tributária é manifestação concreta, dificilmente se pode afirmar a existência de uma verdade absoluta. De tudo que ficou exposto nos tópicos precedentes, parece que a realidade confirma, em parte, os argumentos das duas posições. Em outras palavras, apesar de não ser, o modelo tributário proposto pela reforma de 1966, política, administrativa e tecnicamente perfeito, parece não haver dúvida de que às manipulações posteriores, decorrentes de uma posição política privilegiada do Executivo federal, agravaram as consequências indesejáveis para os fiscos estaduais e municipais.

Basta lembrar que, desde o início, a implementação do ICM, como um tipo de IVA "puro", não encontrou condições econômicas, políticas e administrativas favoráveis, dado os notáveis desníveis de desenvolvimento regional que caracterizam a economia brasileira. No entanto, foi a utilização indiscriminada deste imposto com objetivos extra

fiscais, o que não era intenção dos reformadores, que acabou por comprometer definitivamente a estrutura proposta.

Não é lícito supor que os reformadores desconhecêssem que o IVA é fator de integração para mercados de subsistemas econômicos de níveis aproximados de desenvolvimento industrial, uma vez que o modelo teórico do ICM é baseado na experiência da Comunidade Econômica Européia. Nestas condições, só se pode entender a adoção do ICM, como espécie de tributo sobre o valor adicionado, praticamente a inovação de maior expressão da reforma, como a tentativa de dar ao Sistema Tributário por ela implantado a roupagem "técnica" que deu legitimidade ao estilo de governo adotado no Brasil a partir de 1964.

Segundo este raciocínio, o IVA é uma sistemática de tributação do consumo muito mais racional do que o sistema de tributação cumulativa em cascata. Sua racionalidade decorreria do fato, assinalado por importantes tratadistas de finanças públicas, de que o IVA é o "resultado final de um procedimento lógico e técnico" e, como tal, ele se constitui numa conquista da ciência fiscal e não no resultado de uma evolução pragmática(1).

No entanto, nem mesmo esta posição é pacífica. O próprio Alcides Jorge Costa(2) nos dá conta de que, embora tenha sido marcante a influência da ciência fiscal, no desenvolvimento do tributo que serviu de modelo ao ICM não estiveram ausentes elementos empíricos e problemas políticos.

(1) - Ver COSTA, Alcides Jorge, op. cit., pg. 15.

(2) - Op. cit., pg. 16.

A N E X O A

QUADROS E GRÁFICOS RELATIVOS À SEÇÃO 1

3.4

QUADRO 1
TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA NOS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO
1957/1974

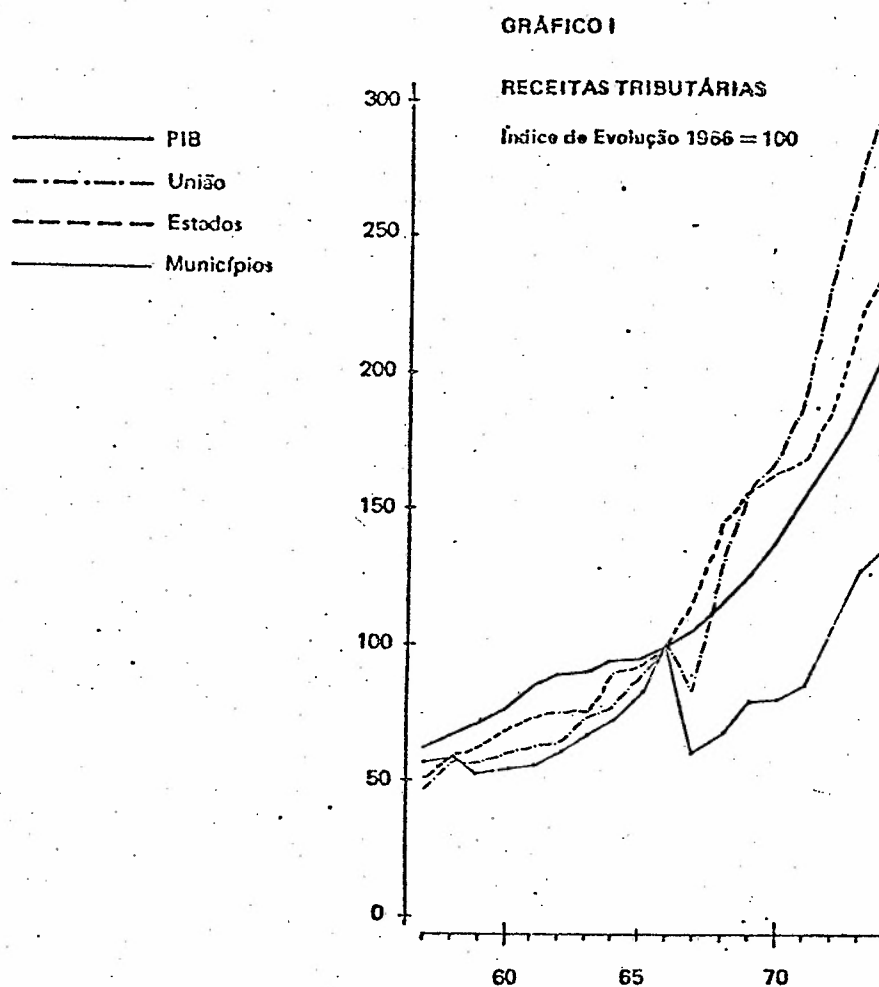
ANOS	RECEITA TRIBUTÁRIA (*)					A	B	C	ÍNDICES DE EVOLUÇÃO 1966 = 100			
	União	Estados	Municípios	Hiato	Hiato	A+B+C	A+B+C	A+B+C	(A)	(B)	(C)	P.I.B.
	(A)	(B)	(C)	(A-C)	(B-C)	EM %	EM %	EM %				
57	23.317	24.191	4.777	18.540	19.414	48,5	43,0	8,5	40	51	57	61
58	33.798	27.160	4.930	28.868	22.230	51,3	41,2	7,5	57	57	58	66
59	33.707	29.748	4.381	29.326	25.367	49,7	43,9	6,4	57	62	52	70
60	34.786	32.933	4.565	30.221	28.368	48,1	45,6	6,3	59	69	54	76
61	36.166	34.601	4.632	31.534	29.969	48,0	45,9	6,1	62	73	55	84
62	37.213	35.849	5.048	32.765	30.801	48,0	45,6	6,4	64	75	60	89
63	42.914	35.972	5.542	37.372	30.430	50,8	42,6	6,6	73	75	66	90
64	45.224	42.209	6.103	39.121	36.106	48,4	45,1	6,5	77	89	72	93
65	51.521	43.265	6.926	44.595	36.339	50,7	42,5	6,8	88	91	82	95
66	58.785	47.658	8.433	50.352	39.225	51,2	41,5	7,3	100	100	100	100
67	48.556	54.576	5.062	43.494	49.514	44,9	50,4	4,7	83	115	60	105
68	77.119	68.523	5.683	71.436	62.840	51,0	45,3	3,7	131	144	67	115
69	92.429	74.732	6.626	85.803	68.106	53,2	43,0	3,8	157	157	79	125
70	99.530	77.356	6.677	92.353	70.679	54,1	42,3	3,6	168	162	79	137
71	110.771	79.916	7.139	103.632	72.777	56,0	40,4	3,6	188	168	85	152
72	135.350	89.796	9.001	126.849	80.795	57,9	38,3	3,8	231	188	107	168
73	160.241	104.969	10.624	149.617	94.365	58,1	38,1	3,8	273	220	126	187
74	178.475	113.231	11.421	167.054	101.810	58,9	37,3	3,8	304	238	135	205

Fonte: Secretaria de Economia e Finanças (M.F.)

(1) Índice Geral de Preços - (DI) - FGV - Ano Base: 1977 = 100

(*) Valores em milhões.

Quadro extraído da RFP nº 337, pg. 47



Este Gráfico foi extraído do trabalho "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Municipais", publicado na Revista de Finanças Públicas nº 39(337), janº/mar/1979, pag.48

36

QUADRO II
RECURSOS EFETIVAMENTE DISPONÍVEIS
NOS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO
1957/1974

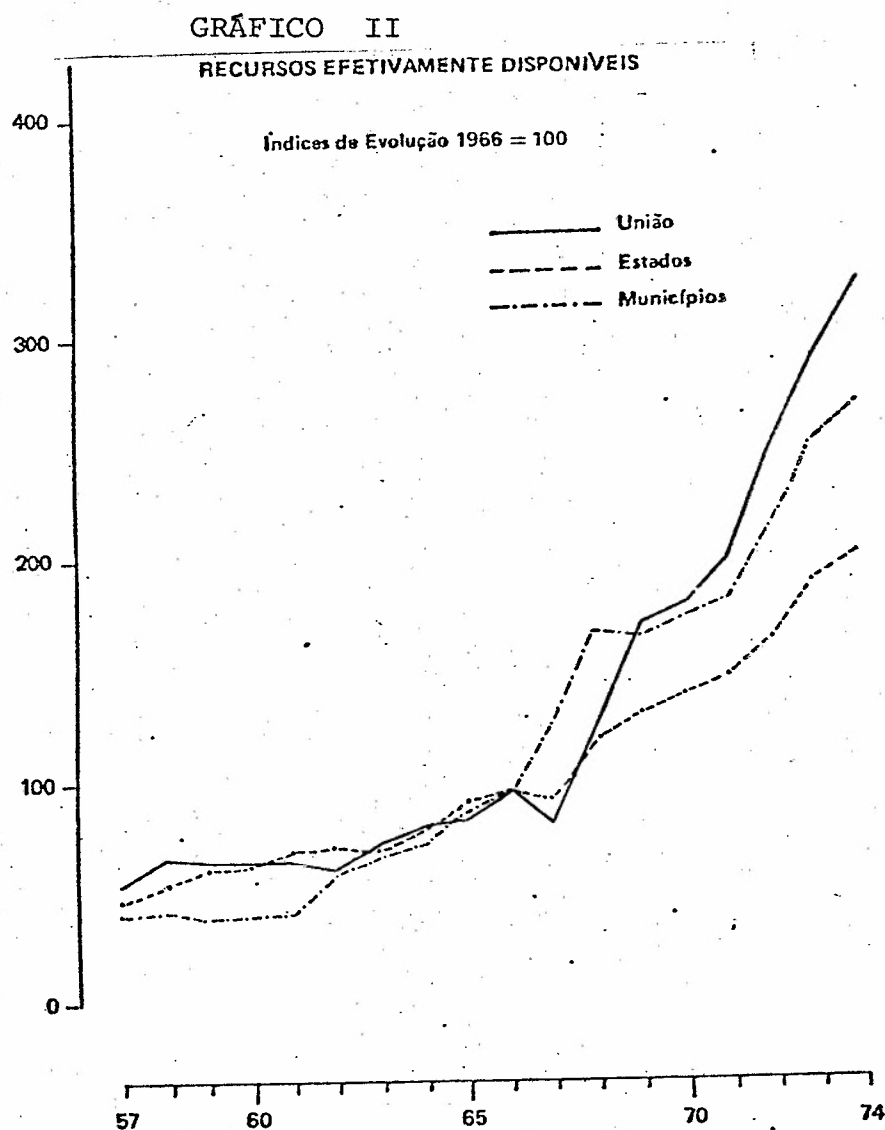
ANOS	Recursos Efetivamente Disponíveis (*)			Hiato		A	B	C	Índices de Evolução 1966 = 100		
	União	Estados	Municípios								
	Rec. Trib. Fed. - Transf. a Est. e a Mun. (A)	Rec. Trib. Est. + Transf. Fed. - Transf. Mun. (B)	Rec. Trib. Mun. + Transf. Fed. + Transf. Est. (C)	(A-C)	(B-C)	A+B+C EM %	A+B+C EM %	A+B+C EM %	(A)	(B)	(C)
57	24.135	25.950	6.200	17.935	19.750	42,9	46,1	11,0	52	49	41
58	30.039	29.428	6.421	23.618	23.007	45,6	44,7	9,7	64	55	43
59	29.378	32.396	6.062	23.316	26.334	43,3	47,8	8,9	63	61	40
60	31.152	34.931	6.201	24.951	28.730	43,1	48,3	8,6	67	66	41
61	31.621	37.346	6.432	25.189	30.914	42,0	49,5	8,5	68	70	43
62	31.130	38.520	9.060	22.070	29.460	39,6	48,9	11,5	67	72	60
63	35.409	38.856	10.163	25.246	28.693	42,0	46,0	12,0	76	73	68
64	37.071	45.345	11.120	25.951	34.225	39,6	48,5	11,9	80	81	74
65	39.695	48.868	13.149	26.546	35.719	39,0	48,1	12,9	85	92	88
66	46.628	53.237	15.011	31.617	38.226	40,6	46,3	13,1	100	100	100
67	38.962	50.226	19.006	19.956	31.220	36,0	46,4	17,6	84	94	127
68	60.879	64.924	25.522	35.357	39.402	40,2	42,9	16,9	131	122	170
69	78.943	69.703	25.141	53.802	44.562	45,4	40,1	14,5	169	131	167
70	82.352	74.424	26.287	56.065	48.137	45,0	40,7	14,3	177	140	175
71	92.465	77.973	27.388	65.077	50.585	46,8	39,4	13,8	198	146	182
72	114.380	88.104	32.163	81.915	55.941	48,8	37,5	13,7	245	165	214
73	136.352	101.765	37.737	98.615	64.028	49,4	36,9	13,7	292	191	251
74	152.944	109.280	40.903	112.041	68.377	50,5	36,0	13,5	328	205	272

Fonte: Secretaria de Economia e Finanças (M.F.)

(1) Índice Geral de Preços - (DI) - FGV Ano Base: 1977 = 100

(*) Valores em milhões.

Quadro Extraído da RFP nº 337, pg. 50



Este Gráfico foi extraído do trabalho "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Municipais", publicado na Revista de Finanças Públicas nº 39(337), janº/mar/1 979, pag.51.

ANEXO B

QUADROS E GRÁFICOS RELATIVOS A

SEÇÃO 2

QUADRO I
EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICM

ANOS	NORTE - NORDESTE - CENTRO-OESTE			SUDESTE - SUL		
	Operações			Operações		
	Internas	Interestaduais	Exportações	Internas	Interestaduais	Exportações
1967	15,0% 18,0%	15,0% 18,0%	15,0% 18,0%	15,0%	15,0%	15,0%
1968	18,0%	18,0%	18,0%	15,0% 16,0% 17,0%	15,0% 15,0% 15,0%	15,0% 15,0% (1) 15,0% (2)
1969	18,0%	18,0%	18,0%	17,0%	15,0%	15,0% (3)
1970	18,0%	15,0%	15,0%	17,0%	15,0%	15,0%
1971	17,5%	14,5%	14,5%	16,5%	14,5%	14,5% (4)
1972	17,0%	14,0%	14,0%	16,0%	14,0%	14,0% (4)
1973	16,5%	13,5%	13,5%	15,5%	13,5%	13,5% (4)
1974	16,0%	13,0%	13,0%	15,0%	13,0%	13,0% (4)
1975	15,5%	12,0%	13,0%	14,5%	12,0%	13,0% (5)
1976	15,0%	11,0%	13,0%	14,0%	11,0%	13,0% (5)
1977	15,0%	11,0% (*)	13,0%	14,0%	11,0% (*)	13,0% (6)

FONTE: Boletim do ICM - CAE-MINIFAZ.

- (1) - Alíquota vigente até 31-03-68
- (2) - Alíquota vigente de 01 a 30-04-68
- (3) - Alíquota vigente a partir de 01-05-68
- (4) - Resolução nº 65/70 do Senado Federal
- (5) - Resolução nº 58/73 do Senado Federal
- (6) - Resolução nº 98/76 do Senado Federal - unificou as alíquotas interna e interestadual, elevando a alíquota da Região Centro-Oeste a 15%
- (*) - O Convênio ICM 44/76 e o Ajuste SINIEF 04/76, que tratam da redução da base de cálculo do ICM, nas operações interestaduais estabeleceram uma alíquota de 11,0% em tais operações

OBS.: Nos dois primeiros anos houve diferenças de alíquotas entre alguns Estados

Quadro extraído da RFP nº 336, pg. 85.

QUADRO II
ESTIMATIVA DE GANHOS DE RECEITA DOS ESTADOS
FACE À EXTINÇÃO GRADATIVA DOS
INCENTIVOS À EXPORTAÇÃO NA ÁREA DO ICM

R\$ Milhões

Estados	1977			1978		
	Lista Nega- tiva	Redução de 50% dos créditos	Total	Lista Nega- tiva	Redução de 100% dos créditos	Total
Acre	-	-	-	-	-	-
Alagoas	3,9	-	3,9	5,0	-	5,0
Amazonas	25,2	-	25,2	32,8	-	32,8
Bahia	20,7	-	20,7	26,9	-	26,9
Ceará	45,9	-	45,9	59,7	-	59,7
Espírito Santo	14,4	-	14,4	18,7	-	18,7
Goiás	-	-	-	-	-	-
Maranhão	7,3	-	7,3	9,5	-	9,5
Mato Grosso	-	-	-	-	-	-
Minas Gerais	-	162,5	162,5	-	422,5	422,5
Pará	25,9	-	25,9	33,7	-	33,7
Paraíba	32,1	-	32,1	41,7	-	41,7
Paraná	-	68,9	68,9	-	179,1	179,1
Pernambuco	32,6	-	32,6	42,4	-	42,4
Piauí	2,1	-	2,1	2,7	-	2,7
Rio Gde. do Norte	4,7	-	4,7	6,1	-	6,1
Rio Gde. do Sul	-	291,2	291,2	-	757,1	757,1
Rio de Janeiro	-	366,4	366,4	-	952,6	952,6
Santa Catarina	-	55,3	55,3	-	143,7	143,7
São Paulo	-	1 495,0	1 495,0	-	3 887,0	3 887,0
Sergipe	-	-	-	-	-	-
Distrito Federal	-	-	-	-	-	-
TOTAL	214,8	2 439,3	2 654,1	279,2	6 342,0	6 621,2

FONTE: CAE - MINIFAZ.
Quadro extraído da RFP nº 336, pg. 93

QUADRO III
ESTIMATIVA DE PERDA DE RECEITA DOS ESTADOS FACE AOS
INCENTIVOS À EXPORTAÇÃO NA ÁREA DO ICM (*)

C\$ Milhões

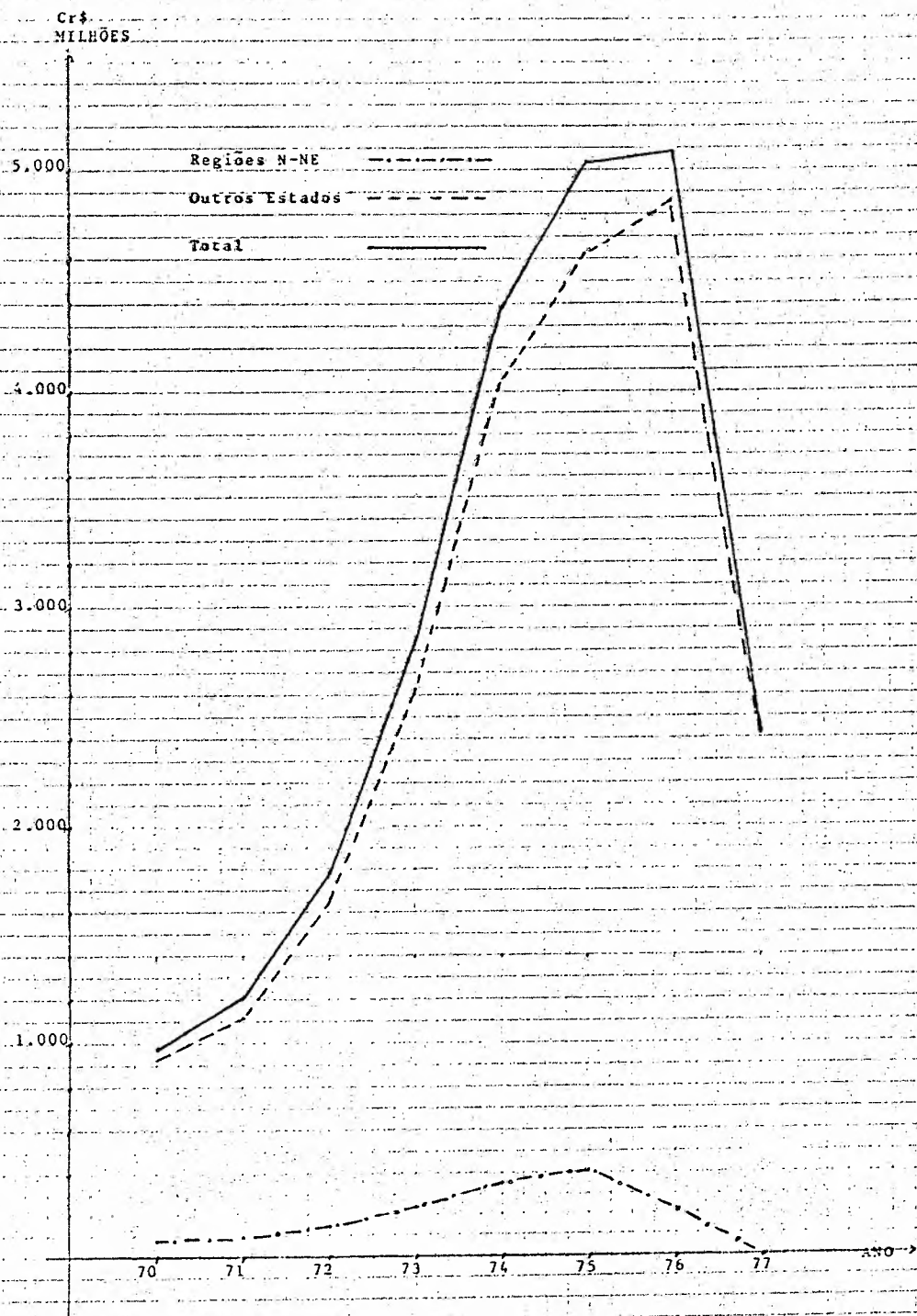
Regiões	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	Total Geral
Regiões Norte-Nordeste	79,9	97,6	145,2	230,7	355,7	407,7	214,8	-	1 531,6
Outros Estados	907,4	1 107,4	1 649,0	2 619,8	4 039,5	4 629,8	4 878,6	2 439,3	22 270,8
TOTAL	987,3	1 205,0	1 794,2	2 850,5	4 395,2	5 037,5	5 093,4	2 439,3	23 802,4

(*) - Esses valores foram inflacionados indiretamente segundo a taxa cambial, a preços constantes de 1977, uma vez que a base do cálculo foi o total das exportações, em dólares.

Quadro extraído da RFP nº 336, pg. 94

GRÁFICO 1

ESTIMATIVA DE PERDA DE RECEITA DOS ESTADOS FACE AOS INCENTIVOS
À EXPORTAÇÃO NA ÁREA DO ICM



FONTE: Quadro III

QUADRO IV

A) RECEITA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS BRASILEIROS

1970 a 1977 (a preços correntes)

REGIÕES	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
NORTE E NORDESTE	-	1.448.493	1.974.316	2.817.077	3.995.443	5.331.896	8.199.527	13.679.248
OUTRAS	-	16.254.084	21.276.719	28.551.612	39.551.310	52.539.847	74.382.759	111.711.261
TOTAL DOS ESTADOS	-	17.702.577	23.251.035	31.368.689	43.546.753	57.871.743	82.582.286	125.390.509

FONTE: Anuário Econômico Fiscal da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.

B) RECEITA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS BRASILEIROS

1970 a 1977 (a preços constantes - R\$ de 1977*)

Em milhões

REGIÕES	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
NORTE E NORDESTE	-	6.645	7.710	9.525	10.476	10.963	11.805	13.679
OUTRAS	-	74.594	83.103	96.547	103.718	108.022	107.081	111.711
TOTAL DOS ESTADOS	77.356 (1)	81.239	90.813	106.073	114.194	118.985	118.886	125.390

* Índice Geral de Preços - DI-FGV

(1) Este dado foi extraído do trabalho "Reflexos da Reforma Tributária de 1966 nas Finanças Municipais", Quadro III, publicado na Revista de Finanças Públicas nº 39(337); pgs. 43/61, janº a março/79

QUADRO V

ESTIMATIVA DE PERDA DE RECEITA DOS ESTADOS FACE
 AOS INCENTIVOS ÀS EXPORTAÇÕES NA ÁREA DO ICM,
 EM PERCENTAGENS DA RECEITA TRIBUTÁRIA

REGIÕES	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
NORTE E NORDESTE	-	1,45	1,88	2,4	3,3	3,7	1,8	-
OUTRAS	-	1,48	1,98	2,71	3,88	4,28	4,55	2,18
TOTAL	1,2	1,48	1,97	2,68	3,85	4,2	4,28	1,94

FONTE: Quadros III e IV do Anexo B ao presente trabalho

GRÁFICO II - ANEXO B

FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Receita arrecadada

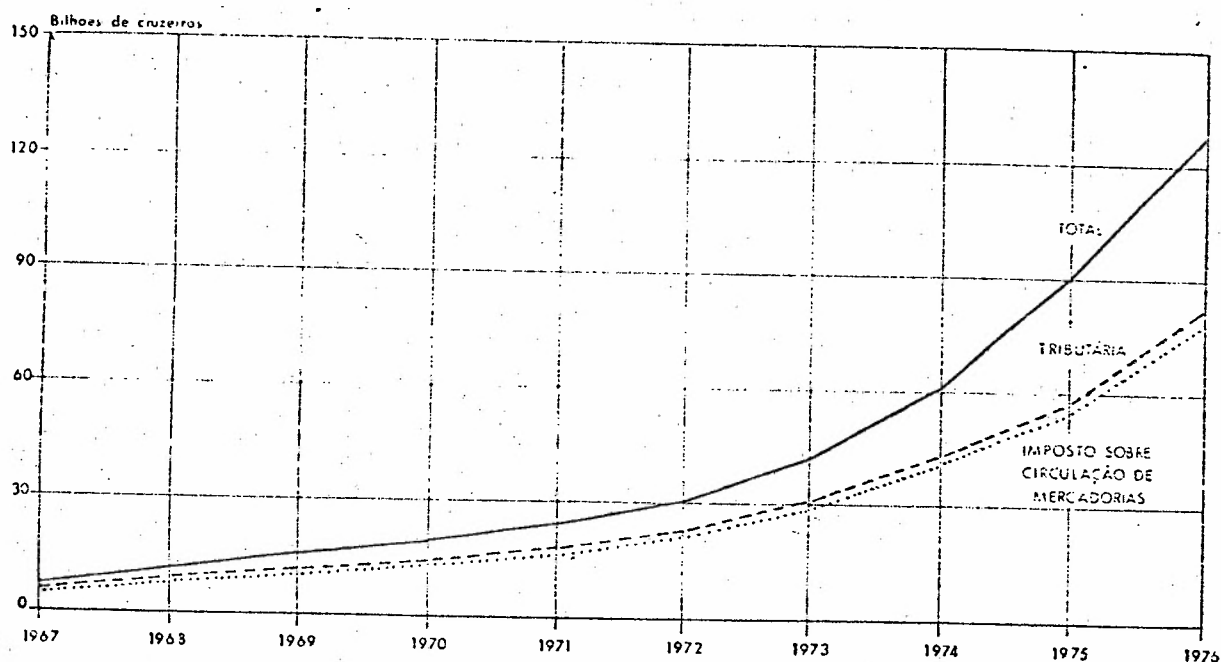


Gráfico extraído do ANUÁRIO ESTATÍSTICO DO BRASIL - IBGE - 1978

ANEXO C

INCENTIVOS FISCAIS - IPI e IR

COMÉRCIO EXTERIOR

PRINCIPAIS DIPLOMAS LEGAIS

A N E X O C

PRINCIPAIS DIPLOMAS LEGAIS CRIANDO INCENTIVOS FISCAIS BASEADOS NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E NO IMPOSTO SOBRE A RENDA E RELACIONADOS COM O COMÉRCIO EXTERIOR (IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO).

Lei nº 5.444, de 30/5/68

Dispõe sobre redução e isenção de impostos (IPI) na exportação e importação.

Decreto-lei nº 46, de 18/11/66

Concede incentivos fiscais (imposto de importação e de consumo ou daquele que substituir a este) às indústrias que menciona (isenção por 4 anos).

Decreto-lei nº 55, de 18/11/66

Define a política nacional de turismo e dá outras providências - Em seu artº 24 concede isenção fiscal de todos os impostos federais, exceto os da Previdência Social, pelo prazo de 10 anos a partir da aceitação de suas obras, aos hotéis em construção e aos que se construírem ou se ampliarem dentro dos 5 anos a partir da data do Decreto-lei.

Decreto-lei nº 221, de 28/2/67

Dispõe sobre a proteção e estímulo à pesca - concede isenção de IPI às embarcações e demais apetrechos de pesca, bem como ao pescado, industrializado ou não, e destinado ao consumo interno ou à exportação.

Decreto-lei nº 288, de 28/2/67

Regula a Zona Franca de Manaus - concede isenção de impostos de importação sobre produtos industrializados.

Decreto-lei nº 356, de 15/8/68

Estende benefícios do Decreto-lei nº 288/67 à área da Amazonia Ocidental.

Decreto-lei nº 491, de 5/3/69

Estabelece estímulos fiscais à exportação de manufaturados.

"artigo 1º - As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, à título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

1º - Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do valor do IPI incidente sobre as operações no mercado interno.

2º - Feita a dedução, e havendo excedente de crédito, poderá o mesmo ser compensado no pagamento de outros impostos federais ou a proveitado nas formas indicadas por regulamento."

Os artigos 7º e 8º concedem incentivos baseados no IR (abatimento do lucro tributável de parcela correspondente ao incremento das exportações).

Decreto-lei nº 756, de 11/8/69

Dispõe sobre a valorização da Amazonia, isentando a importação de máquinas e equipamentos destinados àquela região..

Decreto-lei nº 833, de 8/9/69

Concede isenção de IPI às matérias-primas e produtos de transformação, utilizados pelas indústrias petroquímicas na execução de projetos aprovados pelos órgãos governamentais responsáveis pela política de desenvolvimento do setor petroquímico.

Decreto-lei nº 1.117, de 10/7/70

Concede isenção de IPI às máquinas e implementos agrícolas (isenção concedida até 31/12/74).

Decreto-lei nº 1.118, de 10/8/70

Dispõe sobre medidas fiscais de estímulo à exportação (IPI e IR).

Decreto-lei nº 1.137, de 7/12/70

Istitui incentivos fiscais (IPI) e financeiros para o desenvolvimento industrial.

Decreto-lei nº 1.158, de 16/3/71

Dispõe sobre estímulos à exportação de produtos manufaturados (este Decreto-lei teve sua vigência prorrogada até 31/12/76 pelo DL nº 1.291, de 11/12/73).

Decreto-lei nº 1.165, de 1/4/71

Dispõe sobre estímulos fiscais (IPI e IR) a fornecimento de produtos manufaturados feitos no mercado interno.

Decreto-lei nº 1.186, de 27/8/71

Concede estímulos fiscais (IPI) à fusão, incorporação e realocização de unidades industriais açucareiras.

Decreto-lei nº 1.189, de 24/9/71

Dispõe sobre incentivos à exportação de produtos manufaturados (IPI e IR).

Decreto-lei nº 1.191, de 27/10/71

Dispõe sobre incentivos fiscais ao turismo (IPI).

Decreto-lei nº 1.217, de 9/5/72

Dispõe sobre incentivos fiscais à pesca.

Decreto-lei nº 1.219, de 15/5/72

Dispõe sobre a concessão de estímulos fiscais (IPI, IR e outros) à exportação de manufaturados (as empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem Programa Especial de Exportação gozarão de isenção de impostos de importação e IPI sobre bens importados).

Decreto-lei nº 1.240, de 11/10/72

Dispõe sobre incentivos fiscais (IR) à exportação de minerais abundantes no país.

Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/72

Concede incentivos fiscais (IPI e IR) às operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação, feitas por empresas comerciais exportadoras.

Decreto-lei nº 1.283, de 20/8/73

Dispõe sobre imposto sobre a renda, estabelece incentivos para pagamento de dividendos aos acionistas de sociedades anônimas de capital aberto, bem como para a subscrição de ações daquelas empresas e de quotas de Fundos de Investimento.

Decreto-lei nº 1.287, de 18/10/73

Estende às atividades de mineração os incentivos (IPI) concedidos aos projetos de desenvolvimento industrial pelo DL nº 1.137/70.

Decreto-lei nº 1.331, de 31/5/74

Concede isenção de IPI (até 31/12/79) aos produtos empregados no sistema de telefonia pela TELEBRÁS e empresas autorizadas ou concessionárias - alterado pelo DL nº 1.353, de 1/11/74.

Decreto-lei nº 1.376, de 12/9/74

Dispõe sobre a criação de Fundos de Investimento e altera a legislação do IR relativa a incentivos fiscais.

Decreto-lei nº 1.401, de 7/5/75

Dispõe sobre a isenção de Ir das sociedades de investimento de cujo capital social participem pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

Decreto-lei nº 1.410, de 31/7/75

Concede incentivo fiscal (IR) a projetos prioritários para a economia nacional.

Decreto-lei nº 1.411, de 31/7/75

Dá nova redação ao artº 9º do DL n. 1.351/74

"Art. 9º - Atendendo ao interesse da política financeira e cambial, o CMN poderá reduzir o IR incidente sobre juros, comissões, despesas e descontos remetidos, creditados, pagos ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior ..."

Decreto-lei nº 1.418, de 3/9/75

Concede incentivos fiscais (IPI e IR) à exportação de serviços.

Decreto-lei nº 1.423, de 23/10/75

Prorroga a vigência (até 31/12/80) de estímulos (inclusive fiscais) à exportação de manufaturados, estabelecidos no DL nº 1.158/71.

Decreto-lei nº 1.426, de 2/12/75

Dispõe sobre a utilização de créditos acumulados do ICM na dedução do valor do IPI devido nas operações internas, créditos de ICM decorrentes de estímulo às operações externas.

Decreto-lei nº 1.428, de 2/12/75

Dispõe sobre isenção de impostos (inclusive IPI) na importação. Cria incentivos fiscais à indústria nacional de bens de capital, regulamenta a concessão de estímulos à ampliação da produção destinada a exportação.

Decreto-lei nº 1.450, de 24/3/76

Concede isenção dos impostos de importação e sobre produtos industrializados incidentes nos bens destinados à construção da Usina Hidrelétrica de ITAIPU.

Decreto-lei nº 1.452, de 30/3/76

Concede incentivo fiscal (IR) à projetos prioritários para a economia nacional.

Decreto-lei nº 1.471, de 15/6/76

Estende a financiamentos do BNDE a bancos de investimentos privados o sistema de incentivo fiscal previsto no DL nº 1.452/76.

Decreto-lei nº 1.478, de 26/8/76

Altera disposição do DL n. 1.376, relativo aos Fundos de Investimento do Nordeste, da Amazonia e setoriais.

Decreto-lei nº 1.479, de 31/8/78

Estende os benefícios do DL nº 1.452/76 aos empréstimos que forem concedidos a acionistas das empresas executoras dos projetos de interesse nacional, exclusivamente para a integralização de subscrição de ações dessas empresas.

Decreto-lei nº 1.485, de 25/10/76

Institui estímulos fiscais (IPI) ao turismo estrangeiro no país.

Decreto-lei nº 1.492, de 6/12/76

Dispõe sobre a utilização parcial de créditos de ICM, decorrentes de operações de exportação de manufaturados incentivados, na dedução do valor do IPI devido nas operações de mercado interno ou nas modalidades de aproveitamento indicadas pelo Ministro da Fazenda. Transfere para o IPI parcela de até 50% do crédito de ICM concedido a título de estímulo à exportação, desde que a situação financeira da unidade federativa em que estiver localizado o estabelecimento fabricante exportador não permita a sua pronta utilização, compensação ou ressarcimento - Revoga o artº 1º do DL nº 1.426/75.

Decreto-lei n. 1.499, de 20/12/76

Prorroga até 31/12/80 o benefício fiscal concedido pelo artº 4º do DL nº 1.248/72 (abatimento de IR para empresas comerciais exportadoras).

Decreto-lei nº 1.500, de 20/12/76

Assegura a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos não tributados.

Decreto-lei nº 1.509, de 27/12/76

Estende até 31/12/79 o benefício fiscal concedido à exportação de manufaturados pelo DL nº 1.189/71.

Decreto-lei n. 1.586, de 6/12/77

Dispõe sobre a utilização de créditos de ICM (até 100%) concedidos a título de estímulo à exportação para dedução do valor do IPI, ou nas modalidades de aproveitamento indicadas pelo Ministro da Fazenda.

Decreto-lei n. 1.587, de 19/12/77

Institui estímulos fiscais (IR) às empresas nacionais prestadoras de serviços a turistas estrangeiros no país.

Decreto-lei nº 1.594, de 22/12/77

Prorroga, até 31/12/82, os incentivos fiscais previstos nos artigos 73, 78, 80 e 81 do DL nº 221/67, prorrogados pelo DL nº 1217/72.

Decreto-lei nº 1.630, de 17/7/78

Concede benefícios tributários (IPI) ao Programa Nuclear brasileiro.

Decreto-lei nº 1.633, de 9/8/78

Institui incentivos fiscais (IPI, IR e ICM) à exportação de manufaturados por empresas exportadoras de serviços.

Decreto-lei nº 1.656, de 10/1/79

Prorroga, até 31/12/80, o prazo estabelecido no DL nº 1577/77, que dispõe sobre isenção de imposto de importação e IPI.

Decreto-lei nº 1.658, de 24/1/79

Extingue o estímulo fiscal de que trata o artº 1º do DL nº 491/69 (exportação de manufaturados).

Decreto-lei nº 1.661, de 25/1/79

Estabelece alterações no regime de benefícios fiscais a Programas Especiais de Exportação.

Decreto-lei nº 1.682, de 7/5/79

Reduz a alíquota do IPI, assegura a manutenção e utilização de crédito (programas de transporte coletivo), estabelece alíquota favorecida de IR para lucro tributável decorrente da exploração de serviços de transportes coletivos.

Decreto-lei nº 1.692, de 29/8/79

Concede incentivo fiscal (IPI) às vendas de produtos industrializados à ITAIPU BINACIONAL.

Decreto-lei nº 1.703, de 18/10/79

Estabelece condições especiais (inclusive isenção de IPI e manutenção e utilização de créditos tributários) para a importação de bens destinados à produção de petróleo bruto e gás natural na Bacia de Campos.

DECRETO-LEI N. 1.492 — DE 6 DE DEZEMBRO DE 1976

Dispõe sobre a utilização parcial de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias na dedução do Imposto sobre Produtos Industrializados ou nas modalidades de aproveitamento indicadas pelo Ministro da Fazenda

O Presidente da República, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, decreta:

Art. 1º Os créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias concedidos a título de estímulo fiscal às exportações de manufaturados gerados a partir de 1º de janeiro de 1977, poderão ser parcialmente utilizados, até o limite de 50% (cinquenta por cento) do respectivo valor, para dedução do Imposto sobre Produtos Industrializados devido nas operações internas, ou em outras modalidades de aproveitamento indicadas pelo Ministro da Fazenda, inclusive por via de compensação ou restituição em espécie, desde que a situação financeira da unidade federativa em que estiver localizado o estabelecimento fabricante-exportador não permita a sua pronta utilização, compensação ou ressarcimento.

Parágrafo único. Fica o Ministro da Fazenda autorizado a celebrar convênios com os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal para fins de aplicação do disposto neste artigo, podendo estabelecer os termos e as condições em que será admitido o aproveitamento dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias de que trata este Decreto-Lei.

Art. 2º Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, ficando revogados o artigo 1º do Decreto-Lei n. 1.426 (*), de 2 de dezembro de 1975, e demais disposições em contrário.

Ernesto Geisel — Presidente da República.

Mário Henrique Simonsen.

João Paulo dos Reis Velloso.

(*) V. LEX, Leg. Fed., 1975, págs. 738 e 818.

DECRETO-LEI N. 1.586 — DE 6 DE DEZEMBRO DE 1977

Dispõe sobre a utilização de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias para dedução do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou nas modalidades de aproveitamento indicadas pelo Ministro da Fazenda, e dá outras providências

O Presidente da República, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, decreta:

Art. 1º Fica o Ministro da Fazenda autorizado a permitir a utilização de até 100% (cem por cento) do valor dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, concedidos a título de estímulo fiscal às exportações de produtos industrializados, gerados a partir de 1º de janeiro de 1978, para dedução do montante do Imposto sobre Produtos Industrializados devido nas operações internas, ou aproveitamento nas modalidades que vier a indicar, inclusive compensação no pagamento de tributos federais.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos créditos acumulados do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, gerados no ano de 1976, decorrentes da saída de produtos industrializados destinados ao exterior, ou referentes às mercadorias empregadas na sua fabricação e embalagem, insuscetíveis de recuperação pelo estabelecimento fabricante através de qualquer forma de utilização, compensação ou ressarcimento admitida pela legislação estadual.

§ 2º Para a implementação do disposto neste artigo, poderá o Ministro da Fazenda celebrar convênios ou protocolos com Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, bem como estabelecer os termos, limites e condições em que será admitida a utilização, pelas formas previstas no «caput», dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias de que cuida este Decreto-Lei.

Art. 2º A fruição dos estímulos fiscais à exportação, inclusive isenção, relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados e a utilização dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, referidos no artigo 1º deste Decreto-Lei, poderão ficar condicionadas à comprovação do efetivo recebimento do valor das mercadorias exportadas, na forma, termos e condições estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.

Art. 3º Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as demais disposições em contrário.

Ernesto Geisel — Presidente da República.

Mário Henrique Simonsen.

João Paulo dos Reis Velloso.

ANEXO D

COMO CALCULAR A PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO PRODUTO DA

ARRECADAÇÃO DO I C M

A N E X O D

PREFEITURAS VÃO RECEBER DO ESTADO
ICM NO VALOR DE 2,5 BILHÕES

"Dois bilhões e quinhentos milhões de cruzeiros é a quantia que o Governo do Estado de São Paulo vai entregar, este ano, aos municípios paulistas, a título de participação no produto da arrecadação do ICM. Esse montante, 400 milhões a mais em relação a 1972, é superior ao ICM arrecadado em cada um dos Estados brasileiros, excetuados os de São Paulo e Guanabara.

Os índices de participação dos municípios nesse total já foram fixados pela Secretaria da Fazenda e são objeto de resolução assinada pelo titular da Pasta, prof. Carlos Antonio Rocca, publicada no Diário Oficial do dia 5 de janeiro de 1973.

O ICM - Imposto de Circulação de Mercadorias - é arrecadado pelo Estado, porém 20% do produto dessa arrecadação são entregues aos municípios, proporcionalmente à participação de cada um no movimento geral de operações tributáveis realizadas em todo o Estado durante determinado exercício. Dessa forma, os municípios onde se efetuaram operações em maior número e de maior volume, são contemplados com uma participação mais significativa no produto do imposto arrecadado.

Para efeito da apuração do montante das operações realizadas em cada município são levadas em conta mesmo aquelas não tributadas pelo ICM, por força de isenção ou não incidência do imposto. Isso para evitar que localidades onde predominem operações com produtos isentos ou não tributados deixem de participar do processo de entrega das parcelas do imposto. Embora o cálculo dos indicativos abranja as operações não sujeitas ao tributo, somente são entregues às municipalidades parcelas do ICM efetivamente arrecadado.

COMO É FEITO O CÁLCULO

Para cálculo dos índices, todos os contribuintes inscritos no Estado entregam às repartições fazendárias, anualmente uma declaração, onde informam os valores totais das mercadorias entradas e saídas em seus estabelecimentos, bem como das que se encontravam estocadas no primeiro e no último dia do exercício anterior.

Recebidas as declarações, estas são levadas a processamento eletrônico que totaliza, em relação a cada Município, os dados declarados pelos contribuintes inscritos em seu território. O processamento apura, a seguir, o "valor adicionado" do Município, ou seja o resultado da seguinte operação: primeiro, são somadas todas as saídas de mercadorias aos totais dos estoques do fim do exercício; segundo, somam-se as entradas aos estoques do início do exercício; por último, apura-se a diferença entre os resultados dessas somas. Essa diferença é o denominado "valor adicionado" do Município.

O passo seguinte é apurar a soma dos valores adicionados de todos os Municípios do Estado e, por fim, qual a participação percentual de cada municipalidade nesse total geral. Essa percentagem é o índice que será aplicado para determinar a participação de cada Município no produto da arrecadação do ICM.

Alguns dias após o encerramento da coleta de dados, a Secretaria da Fazenda publica a lista das Prefeituras Municipais, com os respectivos valores adicionados e os índices provisórios que representam esses valores no total geral.

A partir dessa publicação, as Prefeituras Municipais têm mais trinta dias para apresentar reclamações em relação aos valores publicados, seja por haver ocorrido eventuais erros nas informações prestadas, seja para fornecer ao fisco estadual novos elementos sobre as operações de circulação de mercadorias ocorridos na localidade. Estes novos elementos referem-se de modo geral à coleta de dados extraídos diretamente dos livros fiscais de contribuintes que, por uma ou outra razão, tive

rem deixado de apresentar suas declarações dentro do prazo legal. Essa omissão acarretaria, se não sanada, uma redução do valor acrescido atribuído ao Município.

Feitas as reclamações e refeitos os cálculos, a Secretaria da Fazenda divulga a relação definitiva dos índices de participação.

CÁLCULO BIENAL

É oportuno observar que, até o ano passado, o índice adotado era resultante do cálculo do valor adicionado do exercício declarado. Contudo isso demonstrou que poderiam ocorrer oscilações de vulto de um para outro ano no valor adicionado do Município, em paralização de atividades num estabelecimento etc. Por isso, a legislação estabeleceu que, a partir de 1973, o índice de participação a ser adotado em determinado exercício será a média dos índices apurados nos dois últimos exercícios declarados. Dessa forma, em 1973 estará sendo aplicada na entrega das parcelas, a média dos índices de 1970 e 1971.

Os trabalhos de computação de dados são executados pela PRO-DESP Cia. de Processamento de Dados do Estado de São Paulo, que, para chegar aos resultados ora divulgados, teve necessidade de processar 600 mil documentos entregues pelos contribuintes em 1970 e 1971, que custou 540 mil cruzeiros aos cofres do Estado somente em trabalhos de computador. A esse valor, evidentemente, são acrescentados os custos administrativos relacionados com o trabalho de coleta de dados, controles internos dos declarantes e das informações prestadas, sem contar o custo da fiscalização do ICM junto aos contribuintes.

ENTREGA DAS PARCELAS

Em relação à entrega das parcelas do ICM aos Municípios, o procedimento adotado pela Secretaria da Fazenda é o seguinte:

Diariamente, A Secretaria da Fazenda deposita no Banco do Estado de São Paulo, na conta "Participação dos Municípios no Imposto de Circulação de Mercadorias", 20% do produto da arrecadação desse tributo em Todo o Estado. A seguir, são realizados os cálculos destinados a dividir esse total entre todas as Prefeituras Municipais, proporcionalmente aos índices fixados na forma já referida. Finalmente, as parcelas assim obtidas são creditadas quinzenalmente aos municípios.

Os recursos advindos do ICM representam parcela ponderável nos orçamentos municipais. Segundo o Anuário Estatístico da Secretaria de Economia e Planejamento, o ICM entregue às Prefeituras representou, em 1970, cerca de 35% do total das receitas municipais de todo o Estado. Em 1971 essa porcentagem superou os 40%. Ainda para ilustrar, cite-se o caso do Município de São Paulo, onde quase metade da receita prevista para 1973 é referente à parcela do ICM que o Estado deverá entregar-lhe (o Estado deverá entregar à Prefeitura de São Paulo, em 1973, cerca de 1.125 milhões de cruzeiros).

Isso explica a atenção que tanto o Governo Federal quanto o Estadual dedicam às questões relacionadas com a legislação, a fiscalização e o controle da participação dos Municípios no ICM recolhido aos Estados.

As atuais normas relacionadas com o sistema de entrega das parcelas do ICM aos Municípios foram baixadas através do Decreto-lei federal nº 1.216, de 9 de maio de 1972. Esse diploma apresentou diversas inovações em relação aos procedimentos anteriores, dentre as quais se destacam o estabelecimento do valor adicionado; o cálculo do índice através da média bienal; a divulgação dos índices provisórios para permitir a apresentação de reclamações pelos interessados; e a efetiva participação das Prefeituras Municipais no processo de coleta dos dados informativos

COLETA DE DADOS

Neste último setor, a Secretaria da Fazenda adotou uma série de providências que permitiram às Municipalidades colaborar ativamente no trabalho da coleta de declarações realizadas no final de 1972.

Entre essas providências enumeram-se o fornecimento a todos os 571 Municípios do Estado de Listagens ou fitas magnéticas com dados relativos a cada contribuinte inscrito nos respectivos territórios; a entrega de um plano de ação, com sugestões destinadas a proporcionar maior eficiência na coleta de informações; o treinamento de funcionários das Municipalidades, a realização de reuniões de esclarecimento com os funcionários das Municipalidades encarregados do controle da fiscalização das informações prestadas pelos contribuintes.

Antes mesmo da publicação dos índices provisórios, a Secretaria da Fazenda convidou, para reuniões de esclarecimentos os Prefeitos dos Municípios que acusavam variações acentuadas do valor acrescido em relação ao exercício anteriormente declarado. Do total, 42 apresentavam valores adicionados em 1971 inferiores aos de 1970, e 49 tiveram acréscimos superiores a 90% em relação ao mesmo período."

FONTE: "Os 571 Clientes do ICM" -

Folheto distribuído pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - 1973.

A P Ê N D I C E

MECANISMOS DE REDISTRIBUIÇÃO REGIONAL DA RENDA

NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

OS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO

1. - A N T E C E D E N T E S

A preocupação com as desigualdades regionais de renda e desenvolvimento econômico não é nova no Brasil, ou melhor dizendo, não é contemporânea à Reforma Tributária de 1966.

Bem antes de 1966 já existiam e eram utilizados mecanismos que tinham objetivos declarados de canalizar recursos oriundos das regiões mais desenvolvidas para as mais carentes. O Departamento Nacional de Obras contra as Secas - DNOS - ao construir açudes no Nordeste e outras regiões assoladas pelo fenômeno da seca, estaria promovendo a redistribuição de renda por via do orçamento da União(1). Também a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, ao manipular recursos federais para incentivar a instalação de indústrias no Nordeste, estaria operando no sentido de promover o desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, a elevação da renda destas regiões. Em ambos os casos, porém, a redistribuição só ocorre efetivamente se o volume de recursos aplicados pelo governo federal, nestas áreas, for maior do que aquele arrecadado na região beneficiada.

Por conseguinte, a simples existência destes, bem como de outros mecanismos congêneres, cujo objetivo declarado é ou era promover o desenvolvimento de regiões atrasadas, não implica em que houve efetivamente transferência de renda de regiões mais desenvolvidas para outras mais atrasadas. O que se quer ressaltar é que a hipótese de que houve redistribuição de renda regional, por via de tais mecanismos, precisa ser empiricamente comprovada, o que não é o objetivo deste trabalho. Além do mais, ainda que esta hipótese fosse verificada na prática, ainda seria preciso analisar os efeitos compensadores de outros me

(1) - O objetivo de minimizar certos problemas regionais crônicos foi erigido em norma constitucional pelos constituintes de 1946, com o estabelecimento de percentuais mínimos (3%) da renda tributária da União, dos estados, territórios e municípios, a serem despendidos em obras e serviços de defesa contra a seca do Nordeste e em planos de valorização da Amazônia. Vide artigos 198 e 199 da Carta Constitucional de 1946.

canismos que estariam agindo em sentido inverso, tais como as políticas cambial e aduaneira. A título de exemplo, vale lembrar que os estados do Nordeste de há muito vêm clamando pelo reconhecimento do papel que representaram no esforço de industrialização do país e que acabou se cristalizando no parque industrial da região Sudeste.

Existem importantes estudos acadêmicos procurando demonstrar que um dos efeitos provocados pela política de industrialização geral, implementada a partir da revolução de 1930, foi a transferência maciça de renda do Nordeste, para o financiamento da indústria que se implantava no sul, por via das políticas cambial e aduaneira. Josaphat Linhares(2), examinando exaustivamente o assunto, apoia-se em estudo realizado pelo profº Werner Baer - "Industrialization and economic development in Brazil" - Illinois, 1965, em que este demonstra, com dados relativos ao comércio exterior do Nordeste - importação e exportação - no período de 1948/60 - a existência de importantes saldos na balança de comércio exterior da região. Estes saldos teriam sido basicamente utilizados para a compra de produtos da indústria do sul do país, desde que sua importação de outros países sofria pesadas restrições através da política aduaneira, que visava a proteger a indústria nacional. Ocorre que os preços dos produtos nacionais eram substancialmente mais elevados do que os dos similares estrangeiros, em virtude da política cambial então praticada. Werner Baer estima que, por este mecanismo, foram transferidos do Nordeste para o Sudeste, no período estudado, cerca de 413 milhões de dólares. Essa transferência ocorreu em função da deterioração das relações de troca entre as duas regiões, desfavoravelmente ao Nordeste, isto é, o preço a que o Nordeste vendia seus saldos cambiais se elevava menos do que o preço das mercadorias que comprava no Sudeste.

Desta forma, o Nordeste, além de ser um mercado muito importante para a nascente indústria nacional, ainda a supriu com um fator

(2) - LINHARES, Josaphat, op. cit., capítulo 5, item 5.3.

que lhe era muito escasso, ou seja, a capacidade para importar os equipamentos e instalações necessárias a sua implantação(3).

Estas considerações objetivam ressaltar o fato de que o impacto redistributivo de certas medidas de política econômica só pode ser corretamente avaliado mediante a análise do resultado líquido da política econômica global, obtido através das várias políticas setoriais pelas quais se operacionaliza. Além do mais, vale lembrar que a atuação através de mecanismos do tipo DNOS e SUDENE implica em que o governo federal está assumindo funções alocativas, as quais, segundo a teoria das funções do setor público, de Musgrave(4), são melhor desempenhadas a nível regional e local.

É por estes motivos que a técnica moderna recomenda, de preferência, para promover a redistribuição regional de renda, mecanismos de natureza fiscal, embutidos na estrutura tributária vigente no país. Segundo esta técnica, é através dos impostos que o governo central - a União, no caso de países de organização federalista - se apropria de parte da renda em regiões economicamente desenvolvidas e as transfere para as regiões mais atrasadas e carentes, cujas entidades regionais e locais - estados e municípios - se encarregarão de alocar segundo critérios e interesses pré-estabelecidos. Os Fundos de Participação dos Estados e Municípios se enquadram exatamente nesta categoria de mecanismos fiscais de redistribuição de renda regional(5).

(3) - LINHARES, Josaphat, idem, idem.

(4) - MUSGRAVE, op. cit.

(5) - Não é demais ressaltar que o problema da redistribuição de renda, dentro da estrutura fiscal brasileira, tem sido abordado neste trabalho exclusivamente sob o aspecto regional. No entanto, não se pode esquecer que os problemas de desigualdades regionais na distribuição de renda são, em última análise, problemas de desigualdades na distribuição pessoal da renda e, sob esta ótica, os mecanismos fiscais podem desatender aos objetivos de equidade fiscal ao promover a transferência de renda de habitantes pobres de regiões ricas para habitantes ricos de regiões pobres, ou, ainda, de ricos para ricos (ver Mc Lure: "Revenue sharing: alternative to rational fiscal federalism?", in Public Policy, vol. n. 3, Summer 1971). A hipótese é ainda mais plausível quando conjugada a estudos sobre as características de regressividade da estrutura fiscal e sobre a estrutura dos gastos

Já foi comentado que a preocupação com os desníveis regionais de renda e desenvolvimento não é contemporânea à reforma de 1966. Igualmente, a utilização da estrutura tributária no sentido de promover uma certa redistribuição não é obra pioneira desta reforma. Antes dela, a Constituição de 1946 já havia estabelecido que 10% do imposto de renda arrecadado pela União seria distribuído entre os municípios, com o intuito de reforçar as receitas municipais, promovendo ao mesmo tempo a redistribuição, uma vez que o reforço se faria mediante recursos provenientes de áreas melhor aquinhoadas, já que o imposto de renda é típico de estágios mais avançados de desenvolvimento econômico. Isto foi feito dentro do espírito que norteou a Constituição de 1946, lembrado e já referido por Aliomar Baleeiro, de que a estrutura tributária deveria atuar como um sistema de vasos comunicantes que irradiassem o progresso de algumas regiões para as demais. Pode-se objetar, todavia, que a arrecadação do imposto de renda no país, à época, era por demais incipiente, de tal sorte que 10% dela, distribuída entre mais de três mil municípios, não devia representar grande coisa(6).

Possivelmente em função desta crítica, a Emenda Constitucional nº 5, de 21/11/61, ainda na vigência da Constituição de 1946, procurou

públicos. A este respeito e em relação ao caso brasileiro, consultar: Afonso, Carlos A. & Souza, Herbert de - "O Estado e o Desenvolvimento Capitalista no Brasil - A crise fiscal", Editora Paz e Terra, RJ, 1977.

É claro que os programas de redistribuição regional de renda objetivam a dar condições de desenvolvimento econômico para as regiões mais atrasadas, no pressuposto de que o desenvolvimento acabará por elevar a renda pessoal, dentro da filosofia de que é melhor fazer crescer o "bolo", do que dividi-lo enquanto ainda pequeno.

No entanto, a serem verdadeiras as características do atual modelo brasileiro de desenvolvimento econômico descrito por Carlos A. Afonso e Herbert de Souza, a crítica decorrente é a de que o esforço de desenvolvimento das regiões mais carentes estaria se fazendo basicamente à custa das classes menos favorecidas.

- (6) - A participação do IR na composição da Receita federal total, até o final da década de 30, era inferior a 10%. Já na vigência da Constituição de 1946, período de 1947/58, segundo dados do Anuário Estatístico do IBGE, esta participação subiu para cerca de

ampliar o sistema de participação dos demais níveis de governo nos impostos federais, determinando a distribuição das seguintes parcelas dos tributos de competência da União:

- 10% da arrecadação do imposto de consumo, mais 15% da arrecadação do imposto de renda, em substituição à antiga percentagem de 10%, aos municípios;
- 60%, no mínimo, dos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, percentagem esta rateada entre estados, municípios e Distrito Federal, na proporção de suas respectivas populações, superfícies, consumo e produção.

O montante dos recursos correspondentes às parcelas do imposto de consumo e do imposto de renda era, neste sistema, distribuído em partes iguais a todos os municípios brasileiros, não se discriminando de forma alguma em favor deste ou daquele; esta mecânica de distribuição sugere, por seu turno, que a ênfase do sistema de participação da Constituição de 1946 situava-se muito mais na simples suplementação de recursos às comunas locais, o que suscitou, inclusive, um processo de multiplicação desenfreada de municípios.

Quanto à alocação dos recursos advindos desta fonte, nenhuma restrição era feita, ficando a decisão relativa à aplicação inteiramente a cargo das respectivas autoridades locais(7).

31,6%, em média, o que deve ser creditado, pensamos, a diversos fatores, entre os quais a melhoria da arrecadação e o próprio estágio de desenvolvimento econômico atingido pelo país. Contudo, é necessário frisar que, na época, a própria parcela da Renda Nacional apropriada pelo Setor Público era relativamente pequena, o que vem em apoio à hipótese de que o volume, em termos absolutos, da arrecadação do imposto de renda era insuficiente para que uma parcela desta arrecadação atendesse efetivamente aos objetivos de redistribuição de renda. Para uma discusão aprofundada da participação do Setor Público na renda nacional, ver:

SILVA, Fernando A. Rezende da - "As funções do Governo e a Expansão do Setor Público Brasileiro", in "Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo, IPEA/INPES, 1976, pgs. 71/100.

- (7) - Foram relativamente comuns, na época, as verberações de Conselheiros do Tribunal de Contas da União, órgão encarregado de fiscalizar as contas dos governos locais, contra a irresponsabilidade de prefeitos interioranos que malbaratavam recursos recebibi

Tal sistema de distribuição foi taxado de empírico e até mesmo de anti-econômico pela Comissão da Reforma de 1966, a qual depositou suas maiores esperanças no complexo e sofisticado sistema dos Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que será comentado a seguir(8).

dos do governo federal, na construção de fontes luminosas e outras obras ditas supérfluas.

- (8) - Não mais será abordada a participação municipal e estadual nos impostos únicos, pois eles estão de certa forma também ligados à potencialidade econômica dos municípios, não tendo as características de redistribuição dos FPEM.

2. - Os Fundos de Participação dos Estados, dos Territórios, do Distrito Federal e dos Municípios - FPEM

Os atuais Fundos de Participação dos Estados (e Territórios), do Distrito Federal e dos Municípios foram criados pela Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/65, que em seu Capítulo V - Das Distribuições de Receitas Tributárias - dizia:

"Artigo 21 - Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) e o artigo 11 (imposto sobre produtos industrializados) 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios."

É significativa, portanto, a intenção, expressa nas medidas de Reforma Tributária, de ampliar o mecanismo de redistribuição regional da renda, por via da estrutura fiscal, seja pelo aumento dos recursos destinados a tal fim (20% do IPI e IR, não mais apenas 15% do IR e 10% do imposto de consumo), seja pela elevação do número de participantes, já agora incluídos os estados e o Distrito Federal.

Outra mudança significativa foi a substituição do antigo método de divisão proporcional dos recursos pelo número de beneficiários - quase uma capitação às avessas, na expressão do profº Eurico Korff(9) - por um método teoricamente mais racional de rateio.

Tal método está detalhado nas Seções II e III, Capítulo III, da Lei nº 5.172/66, que trata do Sistema Tributário Nacional, e é inovador na medida em que incorpora considerações a respeito da população e renda "per capita", sendo que este último indicador - a renda -

(9) - A este método de divisão proporcional atribuiu-se o indesejável efeito de propiciar, na ausência de maior controle sobre o processo de criação de municípios, a constituição de verdadeiros "municípios-fantasmas", que vegetavam à sombra dos recursos recebidos a título de transferências federais.
KORFF, Eurico - "Finanças Públicas Municipais", in RAE nº 5, vol. 17, set/out/1977, pg. 23.

influencia inversamente o fator de distribuição, isto é, quanto menor a renda, maior a participação proporcional, o que é perfeitamente coerente com os objetivos de um mecanismo de distribuição.

Estudos mais recentes têm indicado a possibilidade de aperfeiçoamento do atual método de distribuição dos recursos dos FPEM, através da incorporação de indicadores de "esforço tributário" visando ao aumento da Receita Própria dos beneficiários, bem como de indicadores de desempenho no uso dos recursos efetivamente distribuídos(10).

Entretanto, é necessário lembrar que tal método, justificável cientificamente, depende, para ser eficaz, da disponibilidade de dados confiáveis a respeito da população e da renda dos vários estados e municípios que compõem o vasto território nacional, o que não parece ser exatamente a realidade das estatísticas nacionais.

Inúmeros municípios chegaram a dirigir representações ao Tribunal de Contas da União, órgão encarregado do cálculo das cotas de participação, a respeito de incorreções verificadas na estimativa de suas populações(11) e, conseqüentemente, também na renda "per capita", tendo sido, de modo geral, o problema transferido para a competência do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Isto significa que não adianta, do ponto de vista científico, elaborar mecanismos sofisticados se não se pode confiar nos dados que alimentarão esses mecanismos, pois o resultado acabará sendo fatalmente empírico e falho.

Conforme se recorda, a aplicação dos recursos recebidos pelos municípios, como resultado de sua participação na arrecadação do antigo imposto de renda, não sofria qualquer restrição. Certamente em função da constatação de irregularidades na aplicação desses recursos, a Lei n. 5.172/65, que trata do Sistema Tributário Nacional, por sua vez, instituiu um incipiente controle dessas aplicações, controle este que

(10) - KORFF, Eurico, op. cit.

MAHAR, Dennis J. - "Federalismo Fiscal no Brasil", in Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo, IPEA/INPES, 1976.

(11) - Ver: Oliveira, Walter Machado - "Fundo de Participação dos Municípios". RJ, Ministério do Interior, SENAM, 1970.

foi sucessivamente ampliado por posteriores diplomas legais, em nome da necessidade de adequar a alocação de recursos pelas entidades regionais e locais a prioridades estabelecidas pelo governo federal. O controle estabelecido na Lei nº 5.172/65, restringiu-se tão somente à obrigatoriedade de os beneficiários destinarem pelo menos 50% do total recebido, a título de participação nos Fundos, ao seu orçamento de capital, encampando, desta forma, uma interpretação, muito em voga naquela época, de que as despesas de capital são superiores, em termos de benefícios sociais, às despesas de custeio(12).

Todavia, a constituição dos FPEM, como preconizados na Emenda Constitucional nº 18/65 e na Lei nº 5.172/65, teve efêmera duração. Já no exercício de 1967, a nova Carta Constitucional reduziu de 20 para 14% a participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, no produto da arrecadação do imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados, sendo 7% para o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal, e 7% para o Fundo de Participação dos Municípios.

Em 1968, o Ato Complementar nº 40, de 30/12, reduziu ainda mais aquela participação estadual e municipal, que passou dos 14% da Constituição de 1967, para 12%, assim distribuídos(13):

(12) - Esta interpretação vem sendo bastante contestada ultimamente. Ver a respeito:

HARRISON, Laurence E. - "A obsessão pelo investimento", in Leituras de Administração Financeira, IBAM, RJ, 1971, pgs. 209/220.
RESENDE, Fernando. Estudo apresentado no Seminário Internacional de Análise de Políticas Públicas, FGV, RJ, 27/5/75:

"... a vinculação de recursos a investimentos em programas de saúde e educação levará a uma taxa de crescimento das despesas operacionais muito maior do que a taxa de crescimento da receita total, reduzindo, portanto, progressivamente, a capacidade de poupança e o grau de liberdade na alocação dos recursos públicos. O resultado, então, parece paradoxal: uma medida que pretendia forçar um aumento nas poupanças públicas contrariaria, a longo prazo, para a redução da capacidade de poupar."

Em 1969, o Decreto-lei nº 835, dispunha em seu artigo 4º:

"Artigo 4º - Para os recursos do FPE e do FPM, o Poder Executivo estabelecerá percentagens mínimas de aplicação em despesas de capital, assim como em áreas prioritárias do Plano Nacional de Desenvolvimento, visando ao aumento da produtividade dos dispêndios públicos e à redução das despesas de custeio da administração, atendidas as condições regionais e locais." (g.n.)

(13) - Esta redução foi posteriormente confirmada pela EC nº 1/69.

- 5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- 5% ao Fundo de Participação dos Municípios;
- 2% a um Fundo Especial, criado para atender a eventuais dificuldades financeiras dos estados e municípios, como decorrência da redução dos recursos dos FPEM(14).

O Ato Complementar nº 40 adotou, ainda, medidas de ampliação do controle das aplicações, as quais serão comentadas mais adiante, uma vez que agora é o momento oportuno para comentar a erosão dos recursos desses Fundos, que ocorreu por três vias:

- a diminuição da participação propriamente dita, conforme acima explanado, para 10% em conjunto para os dois Fundos;
- a diminuição da arrecadação dos impostos alimentadores dos Fundos - Imposto de Renda e Imposto de Produtos Industrializados - como consequência da manipulação desses impostos como instrumentos de política econômica, a partir de 1968;
- a inclusão dos Territórios no rateio do FPE.

Em 1969, o então Ministro da Fazenda, ao justificar as medidas de diminuição da contribuição federal aos dois fundos, por via da redução da percentagem de participação, alegava a necessidade de equilibrar o orçamento federal como medida de combate à inflação; ao mesmo tempo, estimava em 610 milhões de cruzeiros a economia feita pela União em virtude da medida então posta em prática(15).

Por sua vez, Josaphat Linhares(16), lembrando que, pela mecânica de distribuição, a qual privilegiava os estados e municípios menos desenvolvidos, seriam estes também os mais prejudicados com a redução do fluxo de recursos para os Fundos, ao mesmo tempo estimou as perdas

(14) -- Recorde-se que a redução dos FPEM foi feita também sob a alegação de que os governos estaduais e municipais teriam uma receita adicional proveniente da cobrança do ICM sobre combustíveis e lubrificantes, o que não se efetivou, mas também não se restabeleceu a participação aos níveis originais.

(15) -- in Revista Visão, de 14/12/69, pg. 19

(16) -- op. cit., pg. 375.

das regiões Norte e Nordeste, somente no exercício de 1969, em 440 milhões de cruzeiros.

Informa, ainda, o mesmo autor(17) que, segundo fontes da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a participação dos recursos transferidos, através do FPE, para o tesouro paulista, no exercício de 1969, era de apenas 0,2% (15 milhões de cruzeiros numa receita prevista total de 7 bilhões de cruzeiros). Tanto assim que o Governador daquele estado, sensibilizado com a repercussão das reduções nos orçamentos de outros estados mais dependentes desta fonte, renunciou totalmente à parte que caberia ao governo paulista em favor dos estados do Nordeste, gesto em que foi acompanhado pelo Governador da Guanabara, que destinou também os 4 milhões que lhe caberiam, na partilha, para reforço do Fundo Especial em benefício de regiões mais carentes, entre as quais o Estado do Piauí, ao qual, nas palavras de seu Governador, teria sua receita total reduzida em 23%, naquele ano, como consequência da alteração do FPE(18).

Com dados da Revista de Finanças Públicas, ns. 333 e 336, foi elaborado o Quadro Z₁, anexo ao presente trabalho, o qual dá uma visão do desempenho dos Fundos de Participação, em termos de volume de recursos transferidos, antes e depois da Reforma Tributária de 1966, mais precisamente no período de 1957 a 1976.

Durante este período, o sistema de distribuição regional e local teve dois momentos de grande expressão, nos anos de 1962 e 1969. Em 1962 entrou em plena vigência o sistema da Emenda Constitucional

(17) - LINHARES, Josaphat, op. cit., pg. 375.

(18) - in Revista Visão de 3/1/69, pg. 18. A destinação de cotas dos estados mais desenvolvidos ao Fundo Especial foi confirmada pelo Decreto-lei n. 468, de 14/2/69 que, em seu artº 3º dispõe: "Artº 3º - No exercício de 1969, o Fundo Especial a que se refere o § 3º do artigo 26 da Constituição, com a redação dada pelo AC nº 40/68, fica reforçado nas seguintes parcelas: 100% (cem por cento) da cota dos estados de São Paulo e da Guanabara no Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 50% (cinquenta por cento) da cota do estado do Paraná e do Distrito Federal no referido Fundo."

nº 5, que triplicou os recursos transferidos aos municípios. Em 1968, com o sistema idealizado e estruturado pela Reforma, tais recursos foram novamente ampliados, para atender ao maior número de participantes, que agora inclui os estados, o Distrito Federal e os Territórios.

No entanto, já em 1969, verifica-se expressiva queda nos montantes transferidos, em relação a 1968, como consequência da alteração nos percentuais de contribuição dos impostos federais promovida pelo Ato Complementar nº 40/68. Observando-se o Quadro Z₁ tem-se a impressão de que o sistema de participação oriundo da Reforma teria sido considerado excessivamente generoso, o que justificaria a medida de retração. Somente em 1974, seis anos depois da redução, seria novamente atingido o volume transferido em 1968, por via de um crescimento quase vegetativo, bastante próximo aos níveis de crescimento do PIB, conforme se verifica no Quadro Z₂.

Dividindo-se a série de dados do Quadro Z₁ em duas sub-séries, correspondendo respectivamente aos períodos de 1957/1966 e 1967/1976 - antes e depois da Reforma - verifica-se que a primeira sub-série apresenta uma taxa média de incremento anual de 28%, enquanto a segunda apresenta esta taxa no valor de apenas 16%. A partir daí parece lícito inferir-se a maior capacidade de crescimento dos recursos na primeira sub-série, ou seja, se o sistema anterior tivesse sido mantido no que se refere aos percentuais de contribuição federal para os Fundos, provavelmente o volume total de recursos transferidos durante o segundo período tivesse sido maior, mesmo admitindo-se um número maior de participantes, com a inclusão dos estados e do Distrito Federal(19).

O Quadro Z₂ compara os índices de evolução dos recursos dos FPEM, da Receita Tributária estadual líquida, da Receita Tributária

(19) - A soma dos recursos dos dois Fundos (FPM + FPE), na segunda sub-série, justifica-se, teoricamente, se se recorda que os estados, não tendo uma base físico-territorial diferente da soma dos territórios de seus municípios, acabam materializando seus gastos em função destes.

Federal líquida(20) e do PIB, a partir do ano de 1967. A comparação permite constatar que os índices de evolução dos FPEM e da Receita Tributária estadual líquida apresentam comportamento bastante assemelhado; permite constatar, ainda, pequenos acréscimos reais, em relação aos índices de evolução do PIB. Ressalta, por outro lado, o comportamento discrepante da Receita federal líquida, que apresenta índices de evolução acentuadamente superiores aos demais níveis de governo, fornecendo uma parte da explicação para o fenômeno da concentração de recursos fiscais em poder da União. As diferentes tendências de crescimento das variáveis focalizadas no Quadro Z₂ são melhor visualizadas no Gráfico Z₁, também anexo.

Com o intuito de refinar um pouco mais a análise e ainda com base nos dados da Revista de Finanças Públicas nº 333, foi elaborado o Quadro Z₃, que procura dar uma idéia do significado dos recursos do FPE para os estados integrantes das cinco regiões geo-econômicas em que se divide o país: Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Centro-Oeste. O método utilizado é a comparação do volume de recursos transferidos para a região, a título de FPE, com a respectiva Receita Tributária estadual, no período de 1967 a 1976.

A comparação evidencia, em termos concretos, aquilo que já foi amplamente diagnosticado e comentado, ou seja, a grande disparidade da dependência aos recursos desta fonte, o que decorre da própria mecânica da distribuição e dos objetivos do Fundo.

Muito embora em termos globais os recursos do FPE representem, na média do período, apenas 5,8% da Receita Tributária estadual total, verifica-se, na Região Norte, por exemplo, que o FPE representou nada menos que 65% da Receita Tributária estadual, em média. Enquanto

(20) - Receita Tributária estadual líquida = Receita Tributária estadual + Transferências federais - Transferências a municípios (ICM).

Receita Tributária federal líquida = Receita Tributária federal - Transferências a estados e municípios.

isto, na Região Sudeste, a média foi de apenas 1,9%, o que explica a atitude dos governadores de São Paulo e da Guanabara de renunciarem à parte que caberia aos seus governos, em benefício dos estados mais dependentes, conforme noticiou Josaphat Linhares.

O Quadro Z₃ mostra, ainda, que, apesar dos recursos do FPE representarem, em média, apenas 1,9% da Receita Tributária estadual da região sudeste, esta região é a segunda maior beneficiária de recursos desta fonte, só perdendo para a região Nordeste, que recebe aproximadamente o dobro dos recursos destinados àquela. Na verdade, os números, em termos absolutos, indicam a insignificância do esforço redistribuidor de renda, por via do FPE, face à magnitude das diferenças regionais expressas na Receita Tributária estadual.

Quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, o Quadro Z₄ mostra a relação entre os recursos transferidos a este título e a Receita Tributária Própria Municipal, nos anos de 1970/74. No período, estes recursos representaram, em média 52% da Receita Tributária Própria Municipal. Vale lembrar que esta Receita não incorpora os recursos transferidos aos municípios a título de participação no ICM, impropriamente classificada como transferência estadual(21), os quais têm um peso ponderável no conjunto dos recursos auferidos pelos municípios, o que explica a alta parcela representada pelo FPM em relação à Receita Tributária Própria(22).

Contudo, como acontece no caso do FPE, a relação FPM/Receita Tributária Própria, que é um indicador do grau de dependência do município aos recursos do Fundo, varia consideravelmente em razão do nível de desenvolvimento municipal, isto é, quanto menos desenvolvido,

(21) - Ver item 2.3.

(22) - Em trabalho publicado na RAE nº 5, vol. 17, setº/outº/77, sobre Finanças Públicas Municipais, o profº Eurico Korff estimou, com base em dados do exercício de 1974, que o total das transferências federais (FPM + participação nos impostos únicos) representou cerca de 16% da Receita corrente municipal, constituída esta de Receita Própria, mais cota-parte do ICM, mais recursos federais.

maior é o grau de dependência.

Infelizmente, não foi possível localizar dados sobre a Receita Tributária Própria Municipal por região geo-econômica, o que permitiria, com os dados do Quadro Z₅, que fornece os dados do FPM por região, no período de 1970/77, elaborar um estudo nos moldes do que consta do Quadro Z₃, para os estados. Entretanto, como a mecânica de distribuição e os objetivos do FPM são os mesmos do FPE, a mesma conclusão sobre o comportamento dos índices de dependência é válida; o que varia, certamente, é a magnitude da dependência. Recorde-se que o FPE representou, na média do período de 1967 a 1976, apenas 5,8% da Receita Tributária estadual total.

Voltando um pouco aos Quadros Z₁ e Z₂, verifica-se que os recursos transferidos aos estados e municípios por via dos FPEM apresentaram um crescimento sensível no ano de 1976, em relação aos anos anteriores e especialmente a 1975. Isto se deve, certamente, à alteração procedida nos percentuais de contribuição do IPI e IR para os Fundos, alteração esta oriunda da EC nº 5, de 28/6/75, que determinou o retorno gradual aos 20%. Assim, em 1976 a contribuição foi elevada para 14%, sendo 6% para o FPM, 6% para o FPE e 2% para o Fundo Especial(23).

-
- (23) - A mesma EC determinou a elevação da contribuição federal nos exercícios de 1977, 1978 e 1979 na seguinte conformidade:
- em 1977, contribuição total de 16%, sendo 7% para o FPM, 7% para o FPE e 2% para o FE;
 - em 1978, contribuição total de 18%, sendo 8%, 8% e 2%;
 - em 1979, contribuição total de 20%, sendo 9%, 9% e 2%.

Nova alteração foi determinada pela EC nº 17, de 2/12/80, para elevar a contribuição do IPI e IR para os Fundos a um total de 24% da respectiva arrecadação. Tal como no caso da EC nº 5/75, contudo, a elevação se processará gradualmente, atingindo os 24% somente em 1985, de acordo com o artº 2º da referida EC que dispõe que o aumento da contribuição federal será feito à razão de 1% em 1981, 0,5% em 1982 e 0,5% em 1984.

A observação das sucessivas alterações procedidas na contribuição federal para os FPEM, que a história nos permite ver em conjunto, evidencia claramente um comportamento de natureza política orientado pela estratégia que diz: quando se trata de retirar um benefício, faça-o de imediato; quando se trata de concedê-lo, faça-o gradualmente. Além disto, cada alteração deve ser adequadamente colocada no contexto do momento político em que se deu, observado o grau da "democracia relativa" então em vigor.

Por tudo o que ficou exposto, parece lícito afirmar que a drástica redução da contribuição federal para os FPEM, que se processou em 1968 e que só começou a ser atenuada em 1976, é grandemente responsável pelo modesto comportamento destes Fundos em relação ao seu ambicioso objetivo de melhorar os níveis de distribuição regional da renda no país. No entanto, seria injusto atribuir-se a total responsabilidade a esta medida.

Na verdade, parcela ponderável desta responsabilidade deve ser creditada à agressiva política federal de concessão de incentivos fiscais às mais variadas atividades, com base no Imposto de Renda e no Imposto de Produtos Industrializados, sem que a participação estadual e municipal nesses tributos fosse resguardada.

Esperava-se, conforme salienta o profº Korff(24), que a redução dos recursos destinados aos FPEM não redundasse em prejuízos mais graves aos estados e municípios, graças a um esperado incremento na arrecadação federal, especialmente do Imposto de Renda. Mas, a julgar pelo crescimento de apenas 32% das transferências federais aos municípios, no período de 1967/71, em confronto com o crescimento real da receita corrente municipal, da ordem de 79%, reduzindo-se, portanto, a participação daquelas transferências, no conjunto da receita corrente, a expectativa não se concretizou, conclui aquela autoridade. E esta frustração de expectativas parece ser explicável pela utilização, em larga escala, a partir de 1968, dos dois impostos alimentadores dos FPEM como mecanismos de incentivos às mais diversas atividades: exportação, reflorestamento, pesca, manutenção de capital de giro, formação de mão-de-obra, alimentação dos trabalhadores, fusão de empresas, etc.

Os principais incentivos fiscais baseados no IPI e IR custaram aos cofres federais, somente no exercício de 1979, a soma de 94,3 bilhões de cruzeiros, conforme dados fornecidos por João Luiz da Silva

(24) - KORFF, Eurico, op. cit., pg. 22.

Dias, em estudo já citado, cujo quadro nº IV apresenta informes relativos ao período de 1973/79 e que vai transcrito no Quadro Z₆ anexo a este trabalho.

Deste montante apreciável de recursos, que deixaram de ser arrecadados pela União em 1979, 18%(25) pertenciam a estados, Distrito Federal e municípios, que deixaram de recebê-los em virtude de isenções e outros favores fiscais concedidos pelo governo federal, significando uma sangria de 16,974 bilhões de cruzeiros para os FPEM. Informa, ainda, o autor, que em 1979 estes recursos representaram, só na parte cabível aos estados e municípios, 35% do FPE + FPM, isto é, a sangria representou mais de 1/3 do total dos recursos efetivamente transferidos pelos dois Fundos. Isto sem contar os 2% que deixaram de alimentar o Fundo Especial.

Cotejando os dados dos Quadros Z₁ e Z₆, para o ano de 1976, verifica-se que a parcela de 2,6 bilhões, correspondente a 12% dos 22,2 bilhões que deixaram de ser arrecadados pelo governo federal e que deviam alimentar os FPEM, representam cerca de 28% dos recursos efetivamente transferidos àquele título, confirmando-se, destarte, o significativo prejuízo que tiveram estados e municípios com a política de incentivos fiscais adotada pelo governo federal.

A propósito da utilização do IPI e do IR como instrumentos de política econômica, diz ainda João Luiz da Silva Dias(26):

"Em segundo lugar, e agora indiferentemente aos seus déficits, a União utiliza o IPI e o IR como instrumento de política econômica em diversos setores, mas principalmente no esforço de extroverter a economia brasileira. Isenta-se a exportação de produtos industrializados, autoriza-se a utilização dos créditos e cria-se um crédito-prêmio à exportação. Não se quer dizer, evidentemente, que não se possa ou deva utilizar estes impostos como instrumento de política econômica .

(25) - Porcentagem de contribuição da União conforme EC nº 5/75.

(26) - DIAS, João Luiz da Silva, op. cit., pg. 4.

Só lembremos que eles já estavam assim mobilizados em sentido diverso: o de redistribuir a renda. E o efeito neste caso é duplamente perverso. Primeiro subtrai recursos que pertencem aos estados e municípios. Em segundo lugar, faz com que os Estados e Municípios menos desenvolvidos sejam os grandes contribuintes do esforço de exportação dos bens industrializados produzidos pelos Estados mais desenvolvidos. Afinal, a intensificação das atividades se dá nos Estados mais industrializados e por isso seus benefícios, enquanto a perda do IPI atinge mais intensamente os Estados mais pobres, principais destinatários do FPE e FPM. Neutraliza-se, pois, o sentido redistributivo do FPE e do FPM."

E não se pode deixar de dar razão, ainda, ao autor quando afirma serem os estados e municípios menos desenvolvidos os grandes prejudicados com as manipulações feitas em relação ao IPI e IR, o que os transforma em contribuintes do esforço de exportação de bens industrializados; este efeito decorre da própria mecânica de distribuição dos recursos dos Fundos de Participação e pode ser visualizado através dos dados do Quadro Z₃. Este Quadro mostra, por exemplo, que ano de 1976 nada menos do que 48% dos recursos efetivamente transferidos foram destinados à região Nordeste, o que implica em que grande parte do que foi subtraído pela política de incentivos lhes era destinado. Contudo, é preciso lembrar que também os estados e municípios produtores dos bens de exportação são levados, por injunções políticas, a bancar este tipo de política econômica do governo federal, quando isentam de ICM a circulação de produtos industrializados destinados ao exterior, e lhes concedem créditos-prêmios, conforme já foi comentado. Portanto, sob este aspecto, estão todos no mesmo barco, prejudicados os primeiros em receita que lhes é transferida e os segundos, em receita que lhes é própria, ainda que arrecadada pelos estados.

Outra providência tomada pelo governo federal e que implicou,

na prática, em redução dos recursos transferidos aos estados, foi a inclusão dos territórios federais como beneficiários do FPE, do qual eles estavam excluídos quando da criação deste mecanismo de redistribuição de renda. Os territórios passaram a ser contemplados com recursos do FPE a partir de 1970, mediante disposições da Emenda Constitucional n.º 1, de 17/10/69.

Com esta medida, os recursos a serem distribuídos, que já estavam erodidos pela redução das percentagens de contribuição do IPI e do IR, bem como pela manipulação daqueles impostos, passaram a ser compartilhados por um número maior de beneficiários, reduzindo-se a parcela individual de cada um dos antigos participantes. Desta forma, os estados passaram a financiar, com recursos que constitucionalmente lhes pertenciam, parte dos encargos da União, pois é sabido que os territórios federais não possuem autonomia financeira, administrativa e política, sendo mantidos com recursos do governo federal(27). E, neste caso, mais uma vez não parece haver dúvidas de que os estados que mais contribuem são os menos desenvolvidos e mais dependentes dos recursos do FPE.

Finalmente, resta tecer alguns comentários sobre as medidas de controle das aplicações dos Fundos de Participação, instituídas após a Reforma Tributária de 1966.

No início deste trabalho tentou-se estabelecer uma relação de causa e efeito entre a Reforma Tributária de 1966 e a nova mentalidade administrativa implantada na Administração pública federal após a Revolução de 1964.

Esta nova mentalidade administrativa caracterizou-se, em especial, pela adoção das técnicas mais modernas de planejamento como ferramentas de governo, com vistas principalmente ao aumento de eficiência do setor público, tanto na obtenção como na aplicação de recursos, sob o comando do Executivo federal.

(27) - DIAS, João Luiz da Silva, op. cit., pg. 4.

E esta filosofia administrativa está patente nos inúmeros diplomas legais originários do Poder Executivo Federal e que regularam, a partir do Ato Complementar nº 40/68, a aplicação dos recursos dos FPEM, restringindo a autonomia das entidades menores na gestão de seus recursos.

O Decreto-lei nº 835, de 8/9/69, por exemplo, que regulou a aplicação dos FPEM constituídos conforme redação do AC nº 40/68, é taxativo ao dispor que tais recursos "... serão obrigatoriamente aplicados de conformidade com as diretrizes e prioridades dos planos e programas do governo federal e, em especial, a partir de 1972, dos Planos Nacionais de Desenvolvimento, respeitadas as condições regionais e locais." Regulou, ainda, a elaboração dos planos de aplicação dos recursos tornados obrigatórios pelo AC nº 40/68, segundo critérios, normas e instruções emanadas do Executivo federal, normas estas que "visarão à progressiva implantação nos estados, Distrito Federal e municípios, do sistema de planos de desenvolvimento e dos orçamentos plurianuais de investimento."

O Decreto nº 66.254, de 23/2/70, por sua vez, determinou os prazos para apresentação, às autoridades competentes, dos planos de aplicação, "... de modo a assegurar, na medida do possível, a automatização da entrega dos recursos dos fundos, a contar do início de cada exercício.", conforme dispusera o Decreto-lei nº 835/69; é deste Decreto, igualmente, dispositivo sobre a supressão da liberação de cotas, em caso de inobservância dos prazos.

Este mesmo Decreto nº 66.254/70, dispõe sobre os setores ou funções de governo considerados pelo governo federal como prioritários para fins de aplicação das cotas dos FPEM - educação, saúde, saneamento, etc., estabelecendo, ainda, percentuais mínimos de aplicação em cada função, tudo isto conjugado à obrigatoriedade já estabelecida de aplicação mínima de 50% da cota à categoria econômica "Despesas de Capital", bem como a destinação de recursos próprios aos referidos planos.

Ainda em 1970, o Decreto nº 66.259, de 25/2, chegou à minúcia de estabelecer diretrizes para a remuneração do magistério primário oficial, a cargo de estados, Distrito Federal, territórios e municípios, cujas despesas poderiam ser, em parte, custeadas com recursos dos FPEM correspondentes à parcela de 20% destinada à função educação.

O processo de controle da alocação dos recursos dos Fundos de Participação veio num crescendo a partir de 1970, com o estabelecimento da obrigatoriedade de destinação ao PASEP - Patrimônio dos Funcionários Públicos, aos órgãos de planejamento das Regiões Metropolitanas, aos Centros Sociais Urbanos, reduzindo-se cada vez mais a parcela sobre as quais os estados e municípios ainda detinham poder de decisão.

Confrontados com a necessidade de atendimento a um complexo de normas legais para poderem receber os recursos correspondentes aos Fundos, grande parte dos beneficiários, incapacitados administrativa e financeiramente de implantar e manter custosas estruturas de planejamento, acabaram contratando, com técnicos estranhos aos quadros dos servidores permanentes, a elaboração dos planos de aplicação exigidos para a liberação das cotas, o que ensejou a proliferação, na década de 1970, de escritórios especializados nesta tarefa.

Estudos sobre a assimilação do processo de planejamento pelos municípios brasileiros, a partir da adoção do PDDI - Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado, instrumento hábil para a liberação das cotas dos FPEM, demonstraram a inépcia dos mecanismos de controle instituídos pelo governo federal em obter, por decreto, a modernização das instituições de governo regionais e locais brasileiras(28).

(28) - AZEVEDO, Eurico Andrade - "Avaliação do Planejamento Municipal no Estado de São Paulo" - Pesquisa realizada pela Escola de Engenharia de São Carlos, sob patrocínio da FAPESP, com Relatório Final apresentado em 1976.
NAPOLEÃO, Baldonado Arthur - Relatório de Pesquisa Desenvolvida pela SUPAM - Superintendência de Articulação com os Municípios, órgão do governo de Minas Gerais, sobre características e nível de absorção dos PP.DD.DI. pelos municípios mineiros-Belo Horizonte, abril/74.

A grande maioria das administrações municipais, conforme se demonstrou nas pesquisas referidas, não logrou engajar-se efetivamente ao planejamento da atuação do setor público, o qual se constitui num processo complexo de transformação social que implica no aumento gradual do nível de racionalidade das ações que conduzem ao atingimento de objetivos pré-determinados. Em consequência, os Planos Diretores de Desenvolvimento Integrado acabaram transformando-se em mero cumprimento de obrigação formal que permite o recebimento de recursos federais, sendo raramente utilizado como instrumento de governo.

À parte o fato de ser, o excesso de controle, inibidor da capacidade de decidir e, em decorrência, da própria capacidade de planejar, este excesso ensejou situações aberrantes, tais como a de um município pernambucano que, estando por desaparecer sob as águas de uma represa, ficou sem saber como aplicar seus recursos que deveriam ser destinados à despesas de capital(29).

A necessidade de prévia aprovação, por parte de órgãos de esferas superiores de governo, de planos de aplicação dos recursos dos FPEM teve, além do mais, um outro efeito negativo sobre as finanças dos beneficiários, efeito este particularmente grave em épocas de inflação elevada, quando o valor real da moeda, em termos de poder de compra, é sensivelmente diminuído em função do tempo decorrido desde a aquisição do direito até o recebimento efetivo. Nestas condições, estados e municípios que tiveram suspensa a liberação de suas cotas, em virtude de dificuldades para apresentar e ver aprovados seus planos de aplicação, sofreram prejuízos reais, uma vez que nenhuma correção monetária é devida quando da liberação.

Este fato foi muito enfatizado ao governo federal pelos estados e municípios, especialmente nos últimos anos, em que as taxas de inflação têm sido mais elevadas, tanto assim que no final do exercício de 1980 foi promulgado o Decreto-lei nº 1.833, de 23/12/80, o

(29) - Conforme noticiou o jornal Folha de São Paulo de 11/11/76, pg. 10.

qual determinou alterações importantes na mecânica dos FPEM, dentre as quais:

- a) transferência automática das cotas;
- b) extinção da vinculação de recursos à determinadas categorias de despesas (despesas de capital), mantidas apenas as vinculações a funções de governo;
- c) eliminação da necessidade de elaboração e aprovação de planos específicos de aplicação dos recursos provenientes dos FPEM, servindo o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo competente como prova de adequada destinação.

Estas medidas evidenciam uma reversão na tendência de aumento da ingerência do governo federal nos assuntos de interesse das esferas regionais e locais, reversão esta determinada não só pela constatação da ineficácia, em termos técnicos, do mecanismo de controle, como pela necessidade de reforçar politicamente as esferas menores de governo.

3. - C O N C L U S Ã O

As considerações expendidas neste apêndice tiveram por objetivo evidenciar a posição assumida pelos FPEM no contexto da estrutura tributária brasileira após a reforma de 1966.

O exame dos dados estatísticos relativos ao volume de recursos transferidos pelos dois mecanismos revela a sua pouca expressividade em face dos graves problemas de disparidade de renda que caracterizam o desenvolvimento nacional. A constante manipulação dos percentuais de contribuição da União para os dois Fundos permite concluir que o objetivo de redistribuição de renda, por via deste mecanismo, não tem se constituído em prioridade real para a política econômica implantada após 1966, figurando mais como retórica em pronunciamentos oficiais.

O excessivo controle sobre as aplicações desses recursos, intensificado a partir de 1970, se por um lado revelou-se ineficaz para institucionalizar o planejamento a nível de governo local, por outro lado acabou pesando mais fortemente sobre as entidades mais dependentes e com maiores dificuldades de se integrarem num processo administrativo mais moderno e racional, tornando ainda mais inoperantes os FPEM em seu objetivo de carrear recursos para as regiões mais carentes.

Evidentemente, a solução mais adequada e mais técnica para o fortalecimento das entidades federadas não pode ser a manipulação do Imposto de Circulação de Mercadorias, instrumento não apropriado para objetivos de redistribuição, com a agravante de que estas manipulações acabam por comprometer cada vez mais a desejada neutralidade do ICM, ensejando distorções sobre o funcionamento do sistema econômico que se buscou evitar pela adoção de um tributo sobre o valor adicionado, conforme comentado no corpo principal deste trabalho.

Na medida em que o objetivo de redistribuição regional e local da renda e de concomitante fortalecimento do regime federativo passar a ter significado político real nos planos de governo, os Fundos de

Participação, já estruturados em nosso Sistema Tributário, poderão representar efetivamente o papel para o qual foram criados, a par da institucionalização de outros mecanismos de atuação complementar.

A N E X O

QUADROS E GRÁFICOS RELATIVOS AO

APÊNDICE

QUADRO Z₁

OS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO - ANTES E DEPOIS DA REFORMA

R\$ milhões de 1976 (1)

ANO	FPM	FPE	FPM+FPE	Taxa de Incremento anual (FPM+FPE) em %	Taxa média do período 57/66
1957	702,7	-	702,7	-	= 28%
1958	731,1	-	731,1	4,0	
1959	811,3	-	811,3	10,0	
1960	808,9	-	808,9	- 0,3	
1961	793,2	-	793,2	- 1,9	
1962	2.354,6	-	2.354,6	196,8	
1963	2.750,0	-	2.750,0	16,8	
1964	2.986,5	-	2.986,5	8,6	
1965	3.373,4	-	3.373,4	12,9	
1966	3.631,6	-	3.631,6	7,6	
1967	1.966,5	1.690,2	3.656,7	-	Taxa média do período 67/76
1968	3.940,4	3.573,7	7.514,1	105,5	
1969	2.134,0	2.429,7	4.563,7	- 39,0	
1970	2.396,0	2.261,9	4.657,9	2,0	
1971	2.611,4	2.398,8	5.010,2	7,5	
1972	3.065,8	2.978,1	6.043,9	20,6	
1973	3.485,2	3.213,5	6.698,7	10,8	
1974	4.037,7	3.686,7	7.724,4	15,3	
1975	3.733,4	3.649,1	7.382,5	- 4,4	
1976	5.302,0	4.090,8	9.392,8	27,0	

(1) - Índice Geral de Preços (DI), col. 2 - FGV

FONTE: RFP n^{os}. 333, jan^o/març/78, pgs. 53 a 64 e
336, out^o/dez^o/78, pgs. 48 e 56

QUADRO Z_2
ÍNDICES DE EVOLUÇÃO (1957 a 1976)
1967 = 100

ANO	FPM	FPE	FPM+FPE	Receita Tributária Estadual Líquida R.T.E.L.	Receita Tributária Federal Líquida R.T.F.L.	P.I.B.
1957	36,0	-	19	-	-	-
1958	37,0	-	20	-	-	-
1959	41,0	-	22	-	-	-
1960	41,0	-	22	-	-	-
1961	40,0	-	21,6	-	-	-
1962	119,7	-	64	-	-	-
1963	139,8	-	75	-	-	-
1964	151,8	-	81	-	-	-
1965	171,5	-	92	-	-	-
1966	184,6	-	99	-	-	-
1967	100,0	100	100	100	100	100
1968	200,3	214,4	205	128,8	156,8	109
1969	108,5	143,7	124	138,5	203,2	119
1970	121,8	133,8	127	147,8	212,6	130
1971	132,8	141,9	137	154,4	238,6	145
1972	155,9	176,1	165	174,5	295,5	160
1973	177,2	190,1	183	202,5	352,7	178
1974	205,3	218,1	211	216,9	397,2	195
1975	189,8	215,9	201	224,9	413,0	203
1976	269,6	242,0	256	241,1	477,1	221

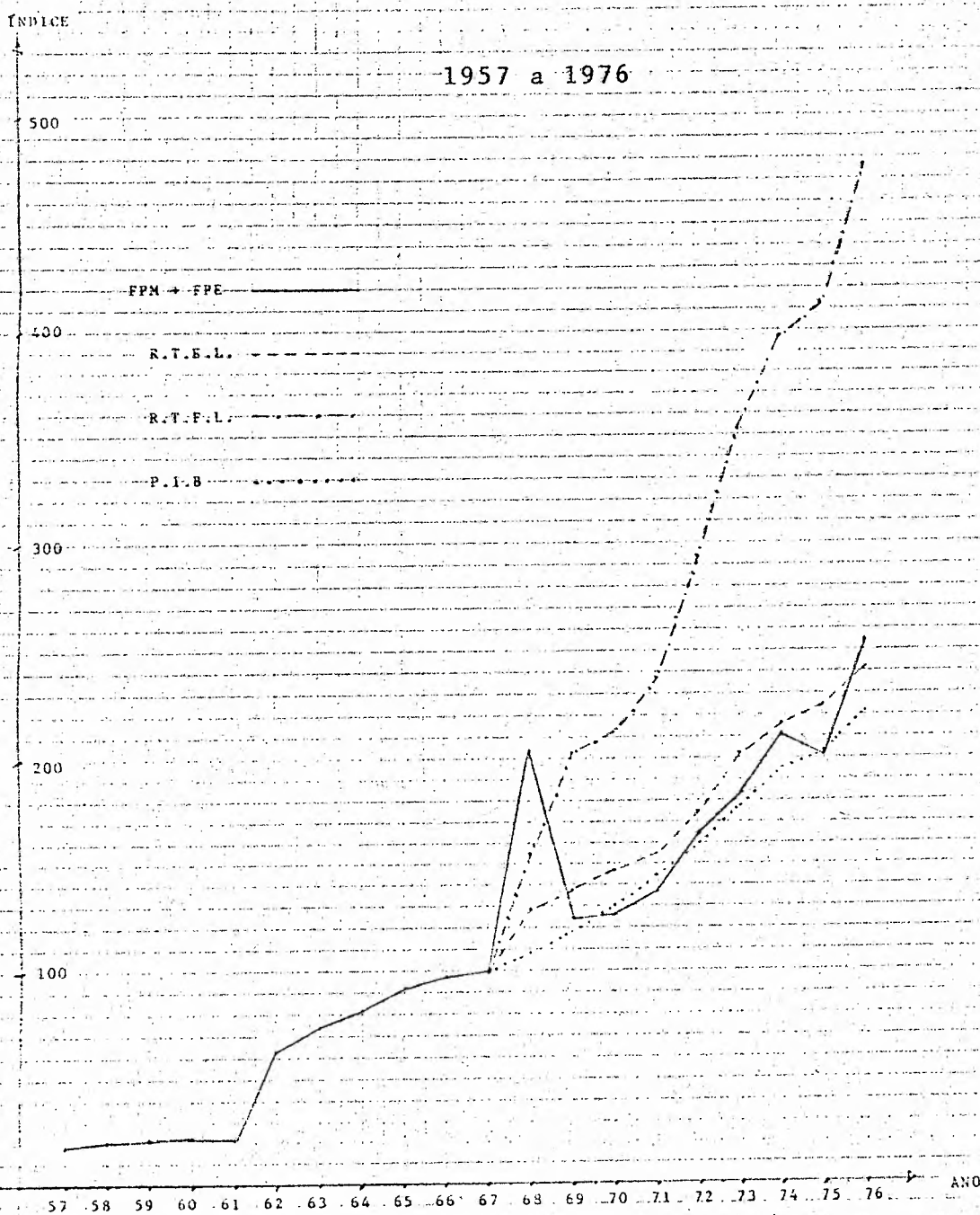
FONTE: RFP n^{os}. 333, jan^o/març/78 e
336, out^o/dez^o/78, Quadros I e II
Quadro Z_1

GRÁFICO Z₁

ÍNDICES DE EVOLUÇÃO

FPM + FPE, R.T.E.L., R.T.F.L. e P.I.B

1957 a 1976



FONTE:

Quadro Z₂

QUADRO Z₄

FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS E RECEITA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

1970 a 1977 - R\$ milhões de 1977 (1)

ANO	A FPM	B Receita Tributária Própria Municipal	A/B
1970	3.552,1	6.677,0	0,53
1971	3.904,6	7.139,0	0,54
1972	4.588,9	9.001,0	0,51
1973	5.161,0	10.624,0	0,48
1974	6.163,4	11.421,0	0,54
1975	5.731,5	-	-
1976	7.851,5	-	-
1977	8.648,2	-	-

(1) - Índice Geral de Preços (DI), col. 2 - FGV - 1977 = 100

FONTE: A = Quadro XIII

B = RFP nº 337, janº/março/79

pg. 47 - Quadro III

QUADRO 2₅
FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (CAPITAIS E INTERIOR)

ANO	R\$ 1.000 correntes						R\$ 1.000 de 1977 (1)						Índices de Evolução 1970 = 100					
	REGIÕES																	
	N	NE	SE	S	CO	TOTAL	N	NE	SE	S	CO	TOTAL	N	NE	SE	S	CO	TOTAL
1970	35.700,	225.300,	222.330,	122.700,	40.500,	646.500,	196.153,	1.237.912,	1.221.428,	674.175,	222.527,	3.552.195,	100	100	100	100	100	100
1971	46.447,	294.831,	289.843,	163.117,	53.072,	847.310,	214.041,	1.350.668,	1.335.682,	751.691,	244.571,	3.904.653,	109	109	109	111	109	110
1972	65.273,	422.024,	384.721,	226.164,	76.591,	1.174.773,	254.972,	1.640.531,	1.502.016,	863.453,	299.103,	4.500.955,	130	133	123	131	134	129
1973	84.591,	546.942,	490.599,	293.107,	99.261,	1.522.500,	286.749,	1.854.040,	1.690.166,	993.583,	336.477,	5.161.015,	146	149	136	147	151	145
1974	130.472,	843.596,	769.031,	452.085,	153.099,	2.340.203,	342.446,	2.214.162,	2.018.454,	1.186.574,	401.834,	6.163.470,	174	178	165	176	180	173
1975	154.760,	1.000.602,	912.154,	536.221,	181.793,	2.785.530,	316.436,	2.058.051,	1.876.060,	1.103.335,	374.059,	5.731.541,	162	166	153	163	168	161
1976	305.474,	1.969.770,	1.734.958,	1.064.744,	381.924,	5.456.862,	439.530,	2.834.201,	2.496.330,	1.532.005,	549.530,	7.951.596,	224	228	204	227	246	221
1977	483.390,	3.122.954,	2.749.190,	1.687.370,	605.299,	8.648.203,	483.390,	3.122.954,	2.749.190,	1.687.370,	605.299,	8.648.203,	246	252	225	250	272	243

FONTE: Anuário Econômico Fiscal
Secretaria de Economia e Finanças
do Ministério da Fazenda

(1) - Índice Geral de Preços (DI), col. 2, FGV - 1977 = 100

QUADRO Z₆

RECEITA FEDERAL NÃO ARRECADADA, EM RAZÃO DE ISENÇÕES E OUTROS INCENTIVOS FISCAIS

1973 a 1979

Em Cr\$ Milhões

ESPECIFICAÇÃO	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	1.142	2.292	3.530	5.551	15.000	27.300	40.000
1.1 Estímulos às Exportações							
- Crédito Tribut. Corresp. ao IPI Devolvido (D.L. nº 491/69)	1.142	1.998	2.730	3.851	7.100	10.000	14.600
- Crédito Tribut. Corresp. ao ICM (D.L. nº 1.492/76 e 1.586/77)	-	-	-	-	3.500	10.000	14.600
1.2 Estímulos ao Mercado Interno							
- Crédito Tribut. às Empresas Siderúrgicas - 55% do IPI (D.L. nº 1.547/77)	-	-	-	-	1.400	3.300	4.800
- Isenções e Créditos Tribut. para Fabricação e/ou Aquisição de Máquinas e Equipamentos (D.L. nº 1.136/70 e 1.335/74)	...	300	800	1.700	3.000	4.000	6.000
IMPOSTO SOBRE A RENDA	5.368	7.812	12.037	16.727	26.901	38.574	54.300
2.1 Pessoas Físicas							
- Redução do Imposto p/Aplicação em Ações, Cadern. de Poupança, etc.	760	1.060	1.725	2.144	2.800
- Redução do Imposto p/Aplicação em Fundos de Investimentos (D.L. nº 157/67 e 880/69)	788	884	1.162	2.055	3.283	4.540	6.000
2.2 Pessoas Jurídicas							
- Fundos de Invest., EMBRAER e MOBRAL (D.L. nº 1.376/74)	2.342	3.402	4.984	6.010	9.970	14.280	20.360
- PIN (D.L. nº 1.376/74) - - -	1.320	2.113	3.078	4.564	6.164	8.030	12.500
- SPOTERRA (D.L. nº 1.376/74)	918	1.413	2.053	3.038	4.109	5.890	8.190
- Programas de Alimentação do Trabalhador e de Formação de Mão-de-Obra (Leis nºs. 6.297/75, 6.321/76 e 6.542/78)	-	-	-	-	212	570	1.000
- Correção Monetária Limitada a 20% nos Financiamentos do BNDE (D.L. nº 1.452/76)	-	-	-	-	1.433	2.320	3.200
SUBTOTAL	5.410	10.110	15.567	22.278	41.901	65.874	94.300
OUTROS BENEFÍCIOS	449	640	2.101	4.790	7.658	11.678	14.513
- Devolução de 12% das Prestações pagas ao Sist. Financeiro da Habitação (D.L. nº 1.358/74 e 1.431/75)	-	-	392	790	1.351	2.300	3.000
- Benefício Pecuniário aos Tomadores de Empréstimos Externos - Devolução de 85% do Imp. de Renda Retido na Fonte (D.L. nº 1.411/75)	-	-	654	2.597	4.192	7.100	8.700
- Redução do ICM sobre a Carne	449	640	1.055	1.403	2.115	2.278	2.813
T O T A L	6.959	10.750	17.668	27.068	49.559	77.552	108.813

1973 e 1979 - Estimativas de outubro/79
 Fontes: CAEF/INOR/IPLA

Fonte: DIAS, João Luiz da Silva - "Sistema Tributário Nacional e Federalismo Fiscal"
 Quadro IV - Mimeografado distribuído pela Associação Brasileira de Direito Financeiro.