A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

RUBENS GOMES DE SOUSA

SUMÁRIO: *Introdução — Bases do nôvo sistema — Limitação ao poder de tributar — A Emenda Constitucional n.º 18 — Impostos sôbre o comércio exterior — Impostos sôbre o patrimônio e a renda — Impostos sôbre a produção e circulação — Impostos especiais — Taxas e contribuições de melhoria — Distribuição de receitas tributárias — Conclusão.*

* *Introdução* — A tributação teve um papel saliente na história do Brasil no século XIX. Aqui como alhures, a inevitável odiosidade das exações coloniais atuou como um fator político da separação do Brasil de Portugal em 1822. O descontentamento provocado nas Províncias por uma excessiva centralização fiscal e política foi uma das causas que levaram à abdicação de D. Pedro I, em 1831. A Constituição imperial foi emendada em 1834 precisamente para assegurar alguma autonomia política e financeira às Províncias. Não obstante, Pedro II continuou a política de seu pai durante o meio século do seu reinado, de resto esclarecido para a época. Isto, combinado com as condições econômicas desfavoráveis que se seguiram à guerra com o Paraguai (1864-1871) e à abolição da escravatura (1888), contribuiu para a derrubada do Império em 1889.

Assim, não é de admirar que o primeiro Congresso republicano, com aguda consciência das implicações políticas da finança pública, tenha regulado os podêres tributários, na Constituição de 1891, com muito maior de-

* N. DO A.: Tradução, com pequenas variantes e adições, do artigo *"Tax Reform in Brazil"*, escrito para divulgação no exterior, publicado no *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. XX, n.º 9, pág. 353 (Amsterdam, setembro de 1966). Foram suprimidas algumas notas explicativas de interêsse apenas para o leitor estrangeiro.

talhe que o usual em tais documentos na Europa e na América. O sistema então adotado repousou na atribuição, ao Govêrno federal e às antigas Províncias (agora chamadas Estados), de impostos especìficamente designados por seus nomes no próprio texto constitucional. A efêmera Constituição de 1934 conferiu impostos privativos também aos Municípios. A Carta Constitucional de 1937, refletindo a filosofia política do momento, ensaiou um retôrno à centralização, mas essa tendência foi contrariada pela Constituição de 1946. Esta, conservando o aspecto básico da atribuição privativa de impostos específicos, permitiu que quaisquer "outros" impostos fôssem criados pelos Estados. Mas a receita do impôsto estadual inominado era rateada com os outros dois governos, e a criação de impôsto federal idêntico eliminava o do Estado. Por sua vez, os Municípios receberam participações na receita de certos impostos federais e na arrecadação estadual excedente das rendas locais de qualquer natureza. Em 1961, os podêres impositivos dos Municípios, e sua participação na receita tributária federal, foram aumentados por Emenda Constitucional.

O sistema tributário brasileiro era, portanto, dividido em três áreas, federal, estadual e municipal, compreendendo cada uma um certo número de impostos definidos na Constituição por conceitos jurídicos antes que econômicos. Teòricamente, essas áreas eram rìgidamente separadas e distintas, e os impostos incluídos em cada uma eram diferentes dos das outras. Na prática, porém, a interpenetração ocorria entre elas, e impostos de governos diferentes, quando não os de um mesmo govêrno, efetivamente se sobrepunham. Exemplo típico eram o impôsto federal de consumo e o impôsto estadual de vendas e consignações: ambos incidiam sôbre a circulação de mercadorias, havendo entre êles apenas a diferença formal de restringir-se o impôsto do Estado à circulação por venda. Além disso, o impôsto municipal de indústrias e profissões, cobrado, na maioria dos casos, por alíquotas percentuais sôbre a receita bruta, sobrepunha-se tanto ao impôsto da União como ao do Estado, além de duplicar grosseiramente o impôsto federal sôbre a renda.

Exemplos similares ocorriam quanto aos impostos não definidos pela Constituição, que os Estados podiam instituir mas que muitas vêzes diferiam de outros impostos estaduais, ou de impostos federais ou municipais, apenas pela forma jurídica. Também o fato de poderem a União, os Estados e os Municípios cobrar taxas de serviços públicos freqüentemente levou à criação de taxas que eram verdadeiros impostos, distintos apenas em nome dos impostos atribuídos pela Constituição ao mesmo ou a outro

govêrno. A causa principal dessa situação era o fato, já notado, de definir a Constituição os impostos por critérios jurídicos e não econômicos. Isso possibilitava distorções de conceitos jurídicos, ou de interpretações jurisprudenciais, que conduziam à coexistência de impostos formalmente distintos mas substancialmente idênticos.

Bases do nôvo sistema — Em janeiro de 1965, o Govêrno federal, como parte do seu programa de reformas econômicas, financeiras e administrativas, encarregou uma comissão de especialistas oficiais e particulares de elaborar uma nova discriminação de rendas, a ser submetida ao Congresso como projeto de reforma constitucional.[1] Em julho a comissão publicou um primeiro projeto, debatido nos três meses seguintes por funcionários fiscais dos três governos, associações de classe e outras entidades representativas dos contribuintes ou dedicadas a estudos econômicos e tributários, por professôres de direito e de finanças e por estudiosos particulares. O projeto recebeu inúmeros comentários em publicações jurídicas e técnicas e na imprensa diária. Em fins de outubro, a comissão voltou a reunir-se e, à vista do debate havido, produziu um projeto revisto, que o Govêrno adotou com pequenas alterações e imediatamente encaminhou ao Congresso. Êste o debateu e votou em novembro, aprovando-o, com algumas alterações de detalhe, em 1.º de dezembro de 1965 como Emenda Constitucional n.º 18.

A comissão afirma em seu relatório que a diretriz básica da reforma foi a substituição dos três campos tributários, federal, estadual e municipal, supostamente independentes, por um sistema tributário nacional integrado. Como primeiro passo nesse sentido, o método de atribuir impostos específicos a determinados governos à base de definições jurídicas foi abandonado. Em seu lugar, foram definidas três categorias econômicas — comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação — nas quais todos os impostos pudessem ser classificados. Uma quarta categoria foi acrescentada para os impostos especiais, que por suas características, ou pelas circunstâncias da sua incidência, não se enquadram em nenhuma das três categorias básicas. Em seguida, foram analisadas as atividades econômicas classificá-

1 Portaria n.º GB-30, de 27 de janeiro de 1965, do Ministro da Fazenda, como co-patrocínio do Ministro Extraordinário para o Planejamento do Desenvolvimento Econômico (*Diário Oficial* de 29). Por motivos técnicos e administrativos, a Comissão foi enquadrada na Fundação Getúlio Vargas, sob a presidência do respectivo Presidente, Dr. Luiz Simões Lopes. Foram seus membros o Prof. Gerson Augusto da Silva, do Ministério da Fazenda; o Prof. Sebastião Santana e Silva, do Ministério do Planejamento; o Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, advogado no Rio de Janeiro e consultor em matéria fiscal; o Dr. Mário Henrique Simonsen, economista dos quadros da Fundação; e o autor dêste artigo, como relator geral.

veis em cada categoria, e as mais adequadas para servir como base de impostos foram atribuídas ao govêrno mais apto para tributá-las. O critério de seleção do govêrno mais indicado em cada caso baseou-se primordialmente em considerações econômicas, e secundàriamente em critérios jurídicos, políticos, ou de conveniência administrativa. Dêsse modo, chegou-se a um total de apenas doze impostos, contra os dezessete que a Constituição admitia, além dos inominados que se continham na competência dita "residual" ou "concorrente", que foi então abolida.

Do ponto de vista da sua implementação legal, a reforma tributária demandará três estágios. Dêsses, o primeiro foi atingido com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 18. Em seguida, vêm as leis complementares previstas em vários dispositivos da Emenda. Essas leis, embora votadas pelo Congresso e promulgadas pelo Presidente da República, têm caráter nacional e não federal, no sentido de que o seu objeto é a implementação das normas constitucionais que afetam simultâneamente os podêres tributários de mais de um govêrno.[2] O terceiro estágio será constituído pelas leis relativas a cada tributo, a serem promulgadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, revogando, alterando ou substituindo os atuais na conformidade da Emenda Constitucional n.º 18 e das suas leis complementares.

Indicados assim os princípios básicos da reforma tributária, segue-se um breve resumo das disposições da Emenda Constitucional n.º 18.

Limitações ao poder de tributar — Nesta matéria, foram poucas as modificações introduzidas na Constituição de 1946, que por sua vez preservava certos princípios tradicionais no direito brasileiro. Assim, o princípio de legalidade foi mantido pela disposição (art. 2.º, n.º I) de que nenhum tributo (impôsto, taxa ou contribuição de melhoria) pode ser criado ou majorado a não ser por lei, entendida esta como a norma votada pelo Poder

2 As leis complementares foram projetadas por uma subcomissão composta do prof. Gerson Augusto da Silva, do Dr. Gilberto de Ulhôa Canto e do autor dêste artigo, com a colaboração de funcionários técnicos fiscais federais, estaduais e municipais. Os respectivos textos foram incluídos sistemàticamente no Projeto n.º 4.834, de 1954, da Câmara dos Deputados, relativo ao Código Tributário Nacional, cuja revisão vinha sendo feita, desde 1964, pelos três acima citados, mais o Dr. Luís Gonzaga do Nascimento e Silva, então membro do Gabinete do Ministro Extraordinário para o Planejamento Econômico. O texto definitivo do Código Tributário Nacional, depois de adaptado à Emenda Constitucional n.º 18 e publicado para receber sugestões, voltou ao Congresso Nacional como Projeto n.º 13, de 1966, e foi votado e promulgado como Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. O presente trabalho é anterior a essa lei, que fará objeto de um próximo artigo do mesmo autor.

Legislativo e sancionada pelo Executivo. Todavia, algumas exceções foram previstas quanto à majoração — mas não quanto à instituição — de impostos que, por suas características peculiares, podem exigir do govêrno uma atuação imediata. Proibindo a Constituição a delegação de atribuições, a Emenda Constitucional n.º 18 conferiu expressamente ao Executivo, ou, em certos casos, ao Senado Federal, os podêres necessários para tal atuação, que serão adiante comentados nos lugares apropriados. Também o princípio da anualidade foi preservado (art. 2.º, n.º II), mas sòmente quanto aos impostos sôbre o patrimônio ou a renda, cobrados à base de lançamentos periódicos. Assim, os impostos sôbre transações ou serviços, cujo fato gerador é um evento isolado, podem ser cobrados no mesmo ano em que sejam criados ou majorados. Outras limitações, relacionadas com a unidade nacional do sistema tributário, foram mantidas no art. 2.º, n.º III, e no art. 3.º, nºs. I e II, que vedam a tributação do tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas e mercadorias, exigem que os tributos federais sejam uniformes em todo o país, e proíbem aos Estados e Municípios a discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

Ainda outras limitações estão preservadas no art. 2.º, n.º IV, que proíbe aos três governos cobrar impôsto sôbre o patrimônio, a renda ou os serviços de qualquer dos outros ou de partidos políticos ou instituições educativas ou assistenciais, sôbre templos de qualquer culto, ou sôbre papel de imprensa. A chamada "imunidade recíproca" dos três governos não se estende aos serviços públicos concedidos a particulares, mas, se o interêsse geral o exigir, as concessões federais podem ser excluídas da tributação dos Estados e Municípios.[3] Esta exceção à regra geral era necessária para solver um conflito de competências entre a União e os Estados e Municípios, e justifica-se pelo fato de que aos serviços públicos exercidos por concessão deve ser assegurado o mesmo tratamento fiscal que teriam se desempenhados diretamente pelo govêrno. A Emenda silencia quanto à tributação estadual das concessões municipais, e vice-versa, deixando a matéria às Constituições dos Estados.

Uma disposição importante da Emenda n.º 18 é o art. 4.º, que reserva à União o poder de exigir empréstimos compulsórios, expediente financeiro que, nos últimos anos, vinha sendo utilizado de maneira um tanto indiscriminada pelos três governos. Já que a subscrição compulsória de um em-

---

3 O dispositivo do projeto, emendado no Congresso, limitava a imunidade tão-só aos impostos, acompanhando a tradição brasileira e o alcance razoável da norma.

préstimo público pode ser equacionada ao pagamento de um impôsto temporário e restituível,[4] a integridade do sistema tributário nacional impunha uma delimitação mais rígida. A lei complementar restringirá os podêres da União, na matéria, a hipóteses excepcionais bem definidas, como a guerra externa ou sua iminência, e a calamidade pública que exija auxílio federal impossível de ser prestado com os recursos disponíveis.

Como já foi observado, a Emenda n.º 18 aboliu a competência "residual" ou "concorrente", no uso da qual a União e os Estados podiam instituir qualquer impôsto não especìficamente atribuído pela Constituição a um govêrno determinado. Assim, o art. 5.º estipula que os únicos impostos admitidos são os definidos nos artigos seguintes. Como exceção a essa norma, o art. 17 autoriza o Govêrno federal a instituir temporàriamente outros impostos, ou ainda os mesmos impostos outorgados aos Estados ou aos Municípios, no caso ou na iminência de guerra externa. No art. 6.º, a Emenda n.º 18 admite a competência tributária cumulativa no caso de Estados ou Territórios Federais não divididos em Municípios.

Impostos sôbre o comércio exterior — O impôsto de importação (art. 7.º, n.º I) sempre foi federal, em consonância com a sua característica primordial de instrumento de regulamentação do comércio exterior e do câmbio. A Emenda n.º 18 reforçou êste aspecto do impôsto, delegando ao Executivo a faculdade de alterar, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, suas alíquotas e bases de cálculo, sempre que necessário à eficácia da política econômica federal naqueles dois campos. Na definição da base de cálculo, ou seja, do preço ou valor de importação, serão observados, com as adaptações necessárias, os padrões recomendados pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

Já o impôsto de exportação (art. 7.º, n.º I), era anteriormente estadual, porém submetido a limitações que o tornavam sem interêsse prático na maioria dos casos. A Emenda n.º 18 restaurou-lhe a definição adequada como impôsto federal, a ser usado como instrumento para regular o comércio exterior e o câmbio antes que como fonte de receita tributária. Estuda-se o estabelecimento de um preço padrão de exportação para cada espécie de produto, a ser fixado e revisto, quando necessário, pelo Executivo, dentro de critérios determinados em lei, de modo que o impôsto recaia sòmente

4 Esta conceituação econômica foi obscurecida na prática por divergências jurídicas, inclusive na jurisprudência, que negou ao empréstimo compulsório a natureza tributária.

sôbre a parcela do preço real excedente do preço padrão. A receita do impôsto é vinculada à formação de reservas monetárias, cuja utilização a lei regulará, e que poderão contribuir para a estabilidade dos preços internacionais.

Impostos sôbre o patrimônio e a renda — O impôsto territorial rural, tradicionalmente estadual, fôra transferido em 1961 para os Municípios por Emenda Constitucional. Em 1964, outra Emenda determinara sua instituição e arrecadação em todo o país pelo Govêrno federal, devolvendo-se o produto aos Municípios. A medida, necessária para assegurar a uniformidade do impôsto como mecanismo de atuação da reforma agrária, foi mantida pela Emenda n.º 18 no art. 8.º, n.º I, e no art. 20, n.º I. O Código Tributário Nacional deverá incorporar as normas tributárias do Estatuto da Terra, segundo as quais o impôsto é cobrado sôbre o valor fundiário por uma alíquota básica, reajustada em cada caso em função das características do imóvel e da sua exploração econômica.[5]

O impôsto sôbre a renda sempre foi cobrado sòmente pela União, embora, no silêncio da Constituição de 1891, vigente ao tempo da sua criação em 1924, fôsse possível a sua cobrança simultânea pelos Estados. A Emenda n.º 18 o manteve no campo federal (art. 8.º, n.º II), devolvendo-se, porém, aos Estados e Municípios o total arrecadado na fonte sôbre a renda das obrigações da sua dívida pública e sôbre os proventos de seus servidores (art. 20, n.º II). A definição constitucional do impôsto como incidente sôbre a "renda e proventos de qualquer natureza" permite cobrá-lo quer sôbre rendimentos conforme o conceito econômico tradicional, quer sôbre ganhos de capital.

Pode-se discutir a verdadeira natureza dos impostos sôbre as transmissões *inter vivos* ou *causa mortis*, de que trata o art. 9.º, mas no Brasil êles são tradicionalmente considerados como impostos sôbre a propriedade, cobrados quando da sua mutação patrimonial. Antes de 1961, o impôsto era cobrado em ambos os casos pelos Estados, mas naquele ano uma Emenda Constitucional passou para os Municípios a competência para tributar as transmissões *inter vivos*. A prática mostrou que essa modificação não fôra feliz, pois o grande número de legislações municipais autônomas produziu acentuadas discrepâncias de critérios e de alíquotas; além do que, em muitos casos os Municípios mostraram-se menos aptos para administrar o im-

5 Ante a possibilidade de uma revisão do Estatuto da Terra, a Lei n.º 5.172 apenas refere como base de cálculo do impôsto o valor fundiário (art. 30).

pôsto. Por estas razões, ante o interêsse de um tratamento mais uniforme, a Emenda n.º 18 restituiu o impôsto *inter vivos* aos Estados, além de consolidá-lo com o *causa mortis* numa definição única, já que o fato gerador é, em ambos os casos, o mesmo, isto é, a transmissão da propriedade.

Alguns membros da comissão propuseram que êstes impostos fôssem abolidos: a matéria tributável numa transferência é sòmente o lucro, e, portanto, o instrumento apropriado para taxá-lo devia ser o impôsto de renda, mesmo que a União devolvesse o arrecadado aos Estados. Todavia, por motivos políticos concluiu-se que um desvio tão radical das idéias tributárias tradicionais poderia ser prematuro, e por isso os impostos de transmissão foram conservados, mas submetidos a limitações que lhes reduzirão os inconvenientes, sobretudo o de dificultar a capitalização e a reorganização de sociedades. Assim, o impôsto *causa mortis* ficou restrito às transmissões de imóveis, limitação antes só aplicável ao *inter vivos,* e a incidência dêste último foi excluída quanto aos imóveis transferidos para o patrimônio de sociedades, salvo as de objeto imobiliário. Além disso, em todos os casos a alíquota é sujeita a um limite a ser fixado e revisto pelo Senado Federal, na conformidade do que dispuser a lei complementar: prevê-se que esta fixe regras para graduação do impôsto, em cada caso, segundo as características da transação tributada.[6]

A propriedade territorial urbana é matéria própria da tributação municipal, e a Emenda n.º 18 assim a entende no art. 10. Entretanto, por fôrça do Estatuto da Terra, a qualificação dos imóveis como "urbanos" ou "rurais" perdeu o sentido puramente geográfico que tinha no direito brasileiro. Para os efeitos daquele Estatuto, define-se como "rural" todo imóvel, qualquer que seja a sua localização, permanentemente explorado para produção agrícola ou pecuária, ou para industrialização primária de produtos naturais. Por conseguinte, o impôsto municipal sôbre a propriedade territorial urbana será limitado aos terrenos e às construções, não explorados na forma indicada, ainda que geogràficamente não-urbanos; ao passo que os imóveis sede de explorações agrícolas, pecuárias ou agro-industriais ficarão sujeitos ao impôsto territorial rural, administrado pela União mas cujo produto reverterá para os Municípios.[7]

---

6 Na Lei n.º 5.172, esta idéia foi abandonada, dispondo-se apenas que a alíquota-teto favorecerá as transmissões que atendam à política nacional de habitação (art. 39).

7 Pela mesma razão indicada na nota 5, a Lei n.º 5.172 reverteu aos conceitos tradicionalmente geográficos de "rural" e "urbano", abandonando, para efeitos fiscais, a conceituação baseada no tipo de exploração ou utilização (art. 32).

Impostos sôbre a produção e a circulação — No estágio atual do desenvolvimento econômico do Brasil, os chamados impostos "indiretos" desempenham necessàriamente um papel importante no sistema tributário. Na estimativa da receita federal para 1966, o impôsto de renda vem em segundo lugar com 1.100 bilhões de cruzeiros, bastante atrás do impôsto de consumo com 1.895 bilhões; o impôsto de vendas contribuía sòzinho com cêrca de 70% da receita tributária total dos Estados; e o impôsto de indústrias e profissões, baseado sôbre a receita bruta das vendas e dos serviços, à maneira da *imposta generale sul'entrata* italiana, era o esteio das finanças municipais. Evidentemente, êstes fatos não podiam ser ignorados ao elaborar-se uma reforma tributária, mas por outro lado êles sugeriam que impostos essencialmente idênticos sôbre a produção e a circulação deviam ser coordenados de maneira a evitar-se a sua superposição e a reduzir-se o seu encargo cumulativo, tanto sôbre o contribuinte "legal" (o produtor ou o comerciante) como sôbre o contribuinte "econômico" (o consumidor final).

O impôsto de vendas era, na maioria dos casos, cobrado em cada operação pela alíquota integral e sem crédito, pelo chamado método "em cascata".[8] Baseando-se a incidência sôbre o conceito jurídico de venda a comprador independente, a circulação interna à emprêsa durante o processo de fabricação ou distribuição escapava ao impôsto, que assim favorecia a integração. A Emenda n.º 18 substituiu-o por um impôsto sôbre a circulação de mercadorias (art. 12), não restrito às vendas e cobrado, pelo sistema do valor acrescido, à semelhança da *taxe sur la valeur ajoutée* francesa, sempre que um comerciante, um industrial ou um produtor (não-industrial, isto é, agrícola ou pecuário) transfiram de um estabelecimento para outro, próprio ou alheio, mercadorias ou produtos em curso de fabricação, e a transferência lhes agregue valor. Essa agregação de valor pode resultar do recebimento de um preço que inclua lucro, ou da adição de custos de transporte ou seguro, ou ainda simplesmente do fato de se transferirem as mercadorias para praça onde alcancem maior preço ou valor de uso devido à maior procura. Sendo a incidência independente da transmissão da propriedade, pretende-se exigir o impôsto sempre que as mercadorias deixem um estabelecimento comercial, industrial ou produtor: o fato gerador será, portanto, a saída, por um critério semelhante ao da "entrada" utilizado

8 Sòmente um Estado (Amazonas) cobrava o impôsto uma só vez sôbre a primeira venda; recentemente, alguns Estados adotaram o mesmo sistema quanto à certas mercadorias, geralmente produtos agrícolas ou pecuários. Mas em todos êsses casos a alíquota única era cêrca de três vêzes a alíquota cumulativa normal, que variava conforme o Estado entre 3 e 6%, com uma média nacional de 5%.

pelo impôsto alemão idêntico, mas considerando-se o valor como agregado no ponto de origem e não no de destino. Por exceção a essa regra geral, pretende-se prever a incidência do impôsto também quando a propriedade da mercadoria seja transferida sem saída física, como no caso dos estoques adquiridos na incorporação ou fusão de sociedades.[9]

Do ponto de vista da unidade nacional, provàvelmente o problema mais sério do antigo sistema tributário foi o das operações mercantis interestaduais. Acentuadas diferenças entre a capacidade de produção, especialmente quanto a produtos industriais, e as necessidades do consumo, ainda existem entre diversas regiões do Brasil, ocasionando uma distinção marcada entre Estados "produtores" e Estados "consumidores". Uma das conseqüências dessa situação era que, na transferência de mercadorias para venda em outro Estado por filial ou representante do fabricante ou produtor, tanto o Estado de origem como o de destino pretendiam tributar a venda. Em 1938, uma lei federal dispôs que o impôsto seria devido sòmente ao Estado produtor:[10] essa solução, embora julgada constitucional pelo Supremo Tribunal, revelou-se, entretanto, infeliz tanto econômica como jurìdicamente, e até mesmo do ponto de vista político. De vez que o fato gerador do impôsto era a venda mercantil, o Estado consumidor, onde essa venda efetivamente ocorria, tinha razões para considerar-se fraudado de um direito legítimo e, portanto, procurar contornar a lei federal tributando a operação mediante subterfúgios legais que, por sua vez, naturalmente davam lugar a litígios demorados e custosos, sem falar no seu efeito desmoralizador do sistema tributário. Espera-se que a substituição do impôsto de vendas por um impôsto sôbre a circulação, independente do conceito jurídico de venda, venha eliminar o problema, já que a sua cobrança será possível a ambos os Estados. Todavia, a fim de equilibrar o montante do impôsto do Estado produtor (arrecadado sôbre o valor integral da transferência) e do Estado consumidor (sôbre a fração do preço de venda correspondente ao valor agregado), e de evitar uma excessiva oneração do consumidor final, a Emenda n.º 18 submete o impôsto sôbre as transferências interestaduais a uma

---

9 O art. 52 da Lei n.º 5.172 corresponde essencialmente ao conceito descrito, com algumas diferenças, em parte devidas a emendas introduzidas no Congresso.

10 Decreto-Lei n.º 915, de 1938, emendado pelo Decreto-Lei n.º 1.061, de 1939, depois substituído pela Lei n.º 4.299 de 1964 e pela Lei n.º 4.784 de 1965. Formalmnte, essas leis definiam para efeitos fiscais o lugar da operação, e não a competência tributária, de modo a não incorrerem prontamente em alegação de inconstitucionalidade: mas é evidente que o conteúdo real da norma era o referido no texto.

alíquota limite, fixada pelo Senado Federal nos têrmos do que disponha a lei complementar.[11]

O impôsto federal de consumo era, como foi dito, um tributo sôbre a circulação de mercadorias, distinto do impôsto estadual sôbre as vendas apenas pela circunstância formal de ser a incidência dêste último limitada à circulação através de venda. O abandono, pela Emenda n.º 18, do conceito de venda quanto ao impôsto de circulação eliminou aquela distinção, possibilitando assim a melhor integração dos dois impostos. Esta foi realizada substituindo-se (art. 11) o antigo impôsto de consumo por um impôsto sôbre produtos industrializados, cobrado, paralelamente com o impôsto estadual, e sob os mesmos critérios de não-cumulatividade e de valor agregado, na fase da circulação correspondente ao processo industrial: terminada essa fase, prossegue sòmente a cobrança do impôsto estadual, nas fases ulteriores de circulação puramente mercantil, até o consumidor final. Uma diferença significativa entre os dois tributos, entretanto, é o caráter seletivo do impôsto federal, em função da natureza dos produtos, ao passo que o impôsto estadual é uniforme independentemente daquela circunstância.

Outro problema a resolver nesta categoria de impostos era o de substituir-se o impôsto municipal de indústrias e profissões por um tributo capaz de produzir receita comparável e dotado de igual flexibilidade ante as flutuações econômicas, mas que não lhe reproduzisse os defeitos, especialmente o de suscitar conflitos de competência entre Municípios do mesmo ou de diferentes Estados. A solução adotada pela Emenda n.º 18 (art. 13), foi simplesmente a de permitir um impôsto municipal de circulação, com o caráter de um adicional do impôsto estadual idêntico, mas limitado a 30% da alíquota fixada pelo Estado.[12] A incidência dêste impôsto é evidente-

---

11 Tendo-se em vista que cada Estado elege igual número de senadores, o Senado Federal, estando livre das injunções políticas inerentes à representação proporcional, pode ser considerado como o órgão adequado para dispor sôbre as matérias de interêsse nacional que afetem a mais de um Estado. A Lei n.º 5.172 dispõe que a base de cálculo do impôsto de circulação, nas transferências interestaduais, não pode exceder o preço de venda do estabelecimento destinatário, diminuído de 20% (art. 53, § 2.º, n.º II). Visa-se com isso, a impedir que o Estado de origem fixe uma base de cálculo arbitrária que absorva em seu favor a margem de incidência sôbre o valor agregado, que deve caber ao Estado de destino.

12 A média nacional do antigo impôsto estadual sôbre vendas e consignações sendo de 5%, o impôsto municipal de circulação será da ordem de 1,5% sôbre a receita bruta. Esta percentagem, comparada com a média nacional de 1% do antigo impôsto municipal de indústrias e profissões, compensará o fato de que o nôvo impôsto estadual de circulação será não-cumulativo e não mais "em cascata". Além disso, antecipa-se que, por esta mesma razão, as alíquotas percentuais do nôvo impôsto estadual de circulação sejam correspondentemente mais altas que as do antigo impôsto sôbre vendas e consignações, embora as alíquotas reais permaneçam aproximadamente aos mesmos níveis anteriores.

mente limitada às operações ocorridas no território do Município, mas não depende da cobrança efetiva, pelo Estado, do seu próprio impôsto de circulação: assim, o Município não perderá receita em conseqüência de isenções ou outros benefícios concedidos pelo Estado.[13]

O impôsto federal sôbre operações financeiras (art. 14) substitui o impôsto de sêlo sôbre atos jurídicos e seus instrumentos, regulados por lei federal, relíquia do sistema tributário colonial que se distinguia por sua ubiqüidade e onerava as transações civis e comerciais mais rotineiras, sujeitando-as a complexas regulamentações fiscais. A União pretende cobrar o impôsto dos bancos e das instituições financeiras, e utilizá-lo precìpuamente como um instrumento para controlar o mercado financeiro e cambiário.[14] Para êsse efeito, uma delegação de podêres ao Executivo assegurará a necessária flexibilidade ao impôsto, cujo produto é destinado à formação de reservas monetárias. Pelo mesmo dispositivo da Emenda, reservam-se à União os podêres de tributar os transportes e as comunicações intermunicipais, interestaduais e internacionais, como medida necessária no interêsse de salvaguardar a segurança e a defesa nacionais.

O último tributo dêste grupo é o impôsto municipal sôbre serviços de qualquer natureza, salvo os já sujeitos a impôsto federal ou estadual (art. 15). Êste impôsto e o impôsto municipal sôbre a circulação de mercadorias,[15] combinadas, cobrem a área anteriormente sujeita ao impôsto de indústrias e profissões. Houve que enfrentar um problema suscitado por certas atividades, como hotéis, restaurantes, oficinas de consertos e outras, que combinam a prestação de um serviço com o fornecimento de bens de consumo. Para evitar a sobreposição dêste impôsto e dos impostos estadual e municipal sôbre a circulação de mercadorias,[16] prevê-se que em tais casos o impôsto de circulação seja cobrado sôbre o valor das mercadorias fornecidas, acrescido de uma determinada percentagem representativa do lucro na sua venda ao consumidor do serviço. O impôsto municipal sôbre serviços, sendo então calculado sôbre a receita bruta, deduzida a importância já su-

---

13 O Ato Complementar n.º 31, de 1966, antecipando a promulgação de dispositivo constante do projeto de nova Constituição federal, modificou a Emenda n.º 18 nessa parte, abolindo a competência tributária própria do Município quanto ao impôsto de circulação e substituindo-a por uma participação no produto da arrecadação do impôsto estadual.

14 Lei n.º 5.143, de 1966.

15 Quanto ao qual vide, porêm, a nota 13 *supra*.

16 Mas vide, quanto ao impôsto municipal de circulação, a nota 13 *supra*.

jeita ao impôsto estadual de circulação, recairá automàticamente sôbre o valor do serviço.[17]

Impostos especiais — O tributo mais importante dêste último grupo é o impôsto sôbre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País. O art. 16 da Emenda n.º 18 preserva o sistema, originàriamente introduzido em 1940, de um "impôsto único", criado e arrecadado pela União no interêsse da sua uniformidade em todo o País, mas dividido com os Estados e os Municípios proporcionalmente às suas áreas e populações, e à sua produção e ao seu consumo, das atividades a que se refere o impôsto. Por esta razão, e também porque substitui quaisquer outros tributos suscetíveis de incidir sôbre a produção, a importação, a circulação, a distribuição e o consumo das utilidades em questão, êste impôsto, desde a sua criação originária, é considerado como "nacional" antes que federal, e dêle proveio a primeira idéia de um sistema tributário nacional, consubstanciado afinal na Emenda n.º 18.

A única disposição genérica da Emenda n.º 18 é o seu art. 17, que confere à União podêres gerais e indiscriminados para criar impostos de qualquer natureza no caso ou na iminência de guerra estrangeira. Tais impostos podem ser idênticos a qualquer dos atribuídos aos Estados ou aos Municípios, ou podem ser diferentes de qualquer dos impostos definidos na Emenda. Ante a sua natureza de impostos de emergência, devem êles, por exceção à regra do art. 2.º, n.º II, ser cobráveis imediatamente, ainda, quando incidam sôbre o patrimônio ou a renda, e seu produto não deve ser repartido com os Estados e os Municípios, de vez que é a União que suporta diretamente os encargos da guerra. São, todavia, impostos temporários, devendo ser gradualmente suprimidos dentro em cinco anos da celebração da paz.

Taxas e contribuições de melhoria — No direito brasileiro, as taxas se distinguem dos impostos pelo fato de serem relacionadas com serviços públicos específicos, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Entretanto, as taxas, ao contrário dos impostos, não poderiam ser especìficamente definidas pela Constituição sem que com isso se limitasse *a priori* o

---

17 Em lugar disso, a Lei n.º 5.172 dispôs que, quando a prestação do serviço constituir o objeto essencial da atividade e contribuir com mais de 75% da sua receita média mensal, será devido sòmente o impôsto municipal; fora dessa hipótese, cobra-se simultâneamente o impôsto estadual de circulação, porém sôbre 50% do valor das mercadorias fornecidas (arts. 53, § 3.º e 71, § 2.º).

âmbito dos serviços públicos suscetíveis de serem financiados por aquêle meio. Por isso, a Constituição de 1946 continha apenas uma norma geral autorizando qualquer dos três governos a cobrar taxas, mas não previa especificações ou limitações capazes de distingui-las jurìdicamente dos impostos. Como já foi observado, aquela norma geral prestou-se freqüentemente a distorções tendentes a evadir limitações constitucionais aplicáveis a impostos. Exemplos típicos eram as taxas de "inspeção sanitária" ou de "estatística econômica", cobradas, com violação da norma proibitiva da tributação do comércio interestadual e intermunicipal, sob a forma de percentagem sôbre o valor das mercadorias introduzidas em um Estado ou Município. A fim de coibir essa prática, a Emenda n.º 18 inclui na definição geral de taxa (art. 18) a norma de não poderem elas ter a mesma base de cálculo aplicável a impôsto.

As contribuições de melhoria vêm definidas no art. 19 como sendo os tributos exigidos para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Essa definição reproduz a da Constituição de 1946 e de uma lei normativa votada em 1949,[18] que se pretende substituir por outras disposições que evitem a atual inadequação de se regular a contribuição de melhoria como se fôra um impôsto de renda sôbre ganhos de capital presumidos e não realizados.

Distribuição de receitas tributárias — O equilíbrio das receitas públicas no plano nacional, embora reconhecido como uma das principais funções do sistema tributário, era, na opinião dêste autor, insatisfatòriamente realizado pela Constituição de 1946. Salvo no tocante à repartição do impôsto único sôbre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minérios, aquela Constituição sòmente previa participações dos Municípios sob a forma de percentagens do produto dos impostos federais sôbre a renda e sôbre o consumo. Essas participações eram distribuídas a todos os Municípios em partes iguais, com o resultado de que alguns governos locais recebiam outro tanto, ou em certos casos até mais que o produto dos seus próprios impostos, ao passo que para outros Municípios a mesma quantia era insignificante por confronto com as suas próprias rendas.

Dois outros dispositivos da Constituição de 1946 poderiam ser entendidos como um reconhecimento do caráter nacional do sistema tributário,

18 Lei n.º 854, de 10-10-49, revogada expressamente pelo art. 217 da Lei n.º 5.172.

mas na prática os resultados de ambos foram pouco satisfatórios. O primeiro dêles determinava que o produto dos impostos inominados, instituídos pelos Estados, seria repartido com os outros dois governos. Todavia, os defeitos da chamada "competência residual" já foram apontados, e a disposição agora referida contribuiu para agravá-los. O outro dispositivo a que aludimos também já foi mencionado antes: era o que determinava que os Estados devolvessem a seus Municípios 30% do produto dos impostos estaduais, arrecadados no território daqueles, em excesso das rendas municipais de qualquer natureza. Esta norma levou muitos Municípios a descurar quaisquer medidas tendentes ao seu desenvolvimento econômico, ou mesmo a se desinteressar da arrecadação dos seus próprios tributos, pois de outro modo estariam reduzindo o excesso de arrecadação do Estado, no qual participavam sem qualquer custo ou esfôrço.

A Emenda n.º 18 substitui (art. 21) tôdas as participações anteriores por dois Fundos de Participação, um reservado aos Estados e ao Distrito Federal e outro aos Municípios. Do produto dos impostos federais sôbre a renda e sôbre produtos industrializados, 20% são destinados em partes iguais a êsses Fundos, e sòmente os restantes 80% constituem receita da União. A administração e o desembôlso dêsses Fundos são confiados ao Tribunal de Contas da União, na forma regulada em lei complementar. Está previsto que essa lei determinará distribuições trimestrais a cada Estado e Município, na razão direta de sua população e inversa de sua renda *per capita*.[19] Além de adotar o que se considera ser um método mais equilibrado de distribuição, o nôvo sistema aperfeiçoará o anterior no tocante à garantia, assegurada aos Estados e Municípios, do pagamento pontual e automático de suas quotas, sob a supervisão de um órgão jurisdicional autônomo. Assim, certos fatôres de natureza burocrática, ou mesmo, às vêzes, política não mais poderão contribuir para o atraso nos pagamentos.

Como incentivo à coordenação de suas políticas financeiras e tributárias no plano nacional, os Estados e Municípios que celebrem com a

---

19 A Lei n.º 5.172 determina que o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal será distribuído à razão de 5% proporcionalmente à superfície de cada entidade, e de 95% proporcionalmente a um coeficiente individual resultante do produto do fator representativo da sua população pelo fator representativo do inverso da sua renda *per capita* (arts. 88-99). Quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, a mesma lei determina a distribuição com base em coeficientes estabelecidos na razão direta do número de habitantes de cada entidade (art. 91). Em ambos os casos, os pagamentos serão mensais, com base no total creditado a cada Fundo no mês anterior (arts. 92-93).

União convênios para tal fim poderão receber participações adicionais de até 10% do produto de certos impostos federais arrecadados em seus respectivos territórios (art. 22). Ainda outras participações não são proibidas e poderão ser determinadas por lei ordinária. Todavia, no interêsse de eliminar custos administrativos, que poderiam complicar ou retardar o pagamento das distribuições, o art. 24 prevê que o govêrno participante possa ser encarregado da arrecadação do tributo de cujo produto participe. Essa disposição é de ser entendida no sentido de que cada govêrno participante deverá suportar o custo da arrecadação na proporção da parcela que lhe toca do produto do impôsto.

A Emenda n.º 18 entrou em vigor a 1.º de dezembro de 1965, data da sua promulgação pelo Congresso Nacional. Todavia, o seu art. 26 faculta à lei complementar regular a vigência das novas leis que a União, os Estados e os Municípios devem promulgar até 31 de dezembro de 1966 para revogar ou modificar seus atuais tributos, ou substituí-los por outros, de modo a que o nôvo sistema passe a vigorar gradativamente entre 1.º de janeiro de 1967 e 31 de dezembro de 1969.[20]

A reforma tributária brasileira representa uma nova, por vêzes ousada, experiência de melhor govêrno, de saneamento econômico, e de maior justiça social. A contingência comum a todos os empreendimentos humanos é que só a experiência prática lhes pode confirmar os objetivos. Mas pelo menos êste autor está convicto de que o Brasil deu mais um passo firme na trilha aberta pelo potencial dos seus recursos econômicos e humanos.

•

20 Essa faculdade não foi utilizada pela Lei n.º 5.172, que regulou normativamente o nôvo sistema para vigência integral partir de 1.º de janeiro de 1967.