REFORMA TRIBUTÁRIA — EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18

GILBERTO DE ULHÔA CANTO
Advogado na Guanabara

SUMÁRIO: *A Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965. Competência fiscal. Classificação dos impostos. Impostos especiais. Conceito de Federação. Participação dos Estados e Municípios na arrecadação de impostos federais. Conclusão.*

* Sr. Presidente, meus caros, embora recentes, amigos e companheiros, é com muito constrangimento que, mal integrado neste cenáculo, venho ocupar sua atenção para expor assunto que considero árido e desinteressante. Por outro lado, devo salientar que daqui partiu, ao tempo em que se elaborava o projeto do que viria a ser a Emenda Constitucional nº 18 de 1-12-1965, a primeira voz de público aplauso e estímulo, quando a Reforma Tributária Constitucional contava muito mais antipatias que adesões. Essa voz foi a do meu querido amigo Affonso Almiro, em conferência proferida neste Conselho, abrindo à Comissão um crédito, que sensibilizou não só a mim, como, estou certo, a todos os seus outros integrantes.

Esta afinidade poderia ser salientada, não só em têrmos da coincidência de aqui, agora, já aprovada a Reforma Tributária e convertida em texto constitucional, estar eu, um dos membros da Comissão que a elaborou, a discorrer sôbre aquilo que o querido amigo Affonso Almiro, à guisa de antecipação, já analisara, como, ainda, de uma outra: o próprio Affonso Almiro foi um dos membros da Comissão que, há doze anos, esboçou o que seria o sistema tributário nacional, regido em um projeto de Código, que, remetido ao Congresso Nacional; ali ficou durante longos anos.

Creio que, tomando a posição de me manter no nível das generalidades, tanto quanto possível, em matéria de irremediável aridez, seria oportuno pôr em destaque alguns dos pressupostos que estão na raiz da Emenda Constitucional nº 18, com isto justificando algo do que nela se contém, e esclarecendo posições que assumiu a propósito de vários pontos de controvérsia.**

---

*) Palestra realizada no Conselho Técnico da Confederação Nacional do Comércio.

Um dêsses pressupostos consiste na verificação de que, a rigor, não se poderia chamar sistema ao conjunto de normas constitucionais esparsas, sem interligação metódica, inspiradas por simples razões de conveniência política, algumas delas estabelecendo o elenco dos impostos privativos federais, estaduais e municipais; outros contendo limitações e proibições ao exercício do poder de tributar; a do Artigo 21, aludindo ainda um campo residual, de impostos não privativos, que ficaram abertos à possível cobrança pela União ou pelos Estados, sem, contudo poderem coexistir.

Num país federado, é indispensável estabelecer logo uma diferença entre as normas que emanam do Poder Legislativo central, a saber: normas cujo contexto interessa apenas à União, e normas que regulam matéria de interêsse nacional.

Essa distinção já fôra feita antes pela doutrina, e mesmo pela jurisprudência, a propósito de dirimir problemas surgidos quanto à competência do Supremo Tribunal Federal para os recursos extraordinários. Na verdade, ao Legislativo federal compete expedir leis que extravasam do campo dos problemas da União, disciplinando relações entre indivíduos, e entre êstes e os próprios entes públicos, inclusive a União. Dessa índole, se poderia considerar o Código Civil, o Código Comercial, o Código de Processo, corpos normativos que disciplinam conflitos de interêsse entre particulares, e vinculam também as próprias pessoas jurídicas de direito público interno.

Da outra categoria, ou seja de leis federais interessando apenas à União, cito a Lei do Orçamento, ou uma lei que reestruture cargos e carreiras funcionais.

Essa diferenciação explica umas quantas inovações que foi preciso estabelecer como instrumento adequado à instituição de um sistema tributário.

As chamadas leis complementares, que na realidade não foram disciplinadas na Constituição, porque elas estavam previstas num outro projeto de emenda constitucional, que conjuntamente com aquêle que se converteu na Emenda nº 18, foi submetido a S. Exa. o Sr. Presidente da República, mas por êle não foi remetido ao Congresso. Previa-se, ali, *quorum* de votação das leis complementares, e a sua iniciativa, disciplinando-se instrumento adequado à regulação minuciosa dos podêres impositivos da União, dos Estados e dos Municípios. Por outro lado, a necessidade de se instituir um sistema parecia desde logo evidente, pois num país federativo a maneira adequada de se estabelecer a sua estrutura fiscal é considerar o conjunto racional dos vários possíveis tributos, antes de rateá-los pelos entes públicos dotados de competência.

Os Senhores se deram ao trabalho de perlustrar os textos relativos à matéria tributária, na Constituição de 1946 como, de resto, nas anteriores, terão notado que não se chegou, jamais, a reunir tôdas as normas que cogitavam do exercício do poder impositivo, em um só capítulo, seção ou livro.

O rateio da competência fiscal era feito segundo critérios que traduziam, na própria forma de se exteriorizarem, em textos, simples conveniência política.

Disso, são exemplos a passagem do Impôsto de Indústria e Profissões para a competência municipal, em 1946, puramente como resultado daquela avassaladora corrente municipalista que se instalou na Constituinte de então. Por outro lado, o Brasil apresenta a peculiaridade curiosa, *sui generis,* de ser a única Federação do mundo em que o Município tem o que costumo chamar de "cadeira cativa" na Constituição. É ente público dotado de relativa soberania política, e de autonomia administrativa e financeira, de sorte que os Senhores verificam, fàcilmente, que o rateio dos impostos conhecidos por três condôminos desafia qualquer critério seletivo racional. Na realidade, os impostos costumam ser classificados, embora não com muita precisão, e hoje mais do que nunca, sem grande utilidade, em categorias sempre dualísticas: ou são diretos e indiretos, ou são internos e externos, ou são reais e pessoais. Não há divisão tricotômica; logo, o rateio entre três participantes, qualquer critério que se queira adotar nunca produzirá resultados aceitáveis. Então, o primeiro pressuposto em que se baseou a doutrina de que decorreu a elaboração da Emenda Constitucional número 18, foi a necessidade de se estabelecer um sistema. Êsse sistema foi procurado — não sei se se chegou a lográ-lo como se desejava — em têrmos de se dividirem os vários impostos conhecidos em categorias econômicas predeterminadas, procedendo-se, em seguida, à respectiva partilha entre União, Estados e Municípios.

O segundo pressuposto da elaboração da Emenda Constitucional nº 18, foi o reconhecimento daquilo que é tão óbvio, que nem precisaria ser reconhecido de modo expresso: o direito é ciência ancilar, que procura resolver problemas que lhe preexistem; não é um gerador de problemas para serem resolvidos por outras ciências. Donde se infere, tranqüila e quase automàticamente, que um sistema tributário, ou um conjunto de normas de rateio de competência tributária que se baseia num excessivo tecnicismo jurídico-formal, tende a constituir-se numa fonte de problemas, e não em meio de resolver problemas existentes. E a Constituição de 1946 pecava por ser excessivamente formalista, na designação dos impostos e na atribuição de competência para instituí-los. Os Senhores vêem, por exemplo, o que nela se contém a respeito do Impôsto sôbre Vendas e Consignações. Em verdade, em todos os países do mundo em que há impostos dêsse tipo, incidem êles sôbre a circulação de mercadorias, qualquer que seja o título jurídico pelo qual se verifique, e não apenas quando operada mediante determinados negócios.

Os Senhores notarão, portanto, que na Emenda Constitucional nº 18 a definição de competência e a nomenclatura dos impostos são, quase sempre, vazadas em têrmos econômicos.

Os impostos sôbre o comércio exterior, a saber, o de importação e o de exportação, na realidade precisam ser tratados de modo homogêneo, em relação a um e a outro sendo necessário permitir-se aquela flexibilidade na variação de alíquotas, que só o Poder Executivo tem condições de bem exercer, ao sabor do influxo das circunstâncias que condicionam o comércio exterior. Talvez tenha sido um dos únicos pontos em que os autores do projeto de emenda constitucional não ouviram críticas, de quem quer que seja. Um dos pontos em que houve, tanto quanto eu possa ter podido sentir, absoluta unanimidade de opiniões, foi

êste, a respeito da absurda situação em que se estava colocando há muitos anos o impôsto de exportação, atribuindo-se à competência privativa dos Estados. O impôsto sôbre o comércio exterior, que incidia nas vendas para o estrangeiro, era da competência estadual, e o outro, que gravava as importações, era federal, dualidade de critérios inaceitável. Então, os impostos sôbre comércio exterior passaram a ser tratados de modo sistemático, e foram atribuídos à União. Foi mister destacar os dois para integrarem uma única seção, para poderem ser objeto da disciplina que lhes corresponde a ambos, no que tange à delegação de podêres ao Executivo para variar as alíquotas na medida das necessidades emergentes.

Outra categoria de impostos incluindo sob uma designação geral única diferentes tipos de tributo, é a dos impostos especiais, na realidade integrados em dois tipos: os chamados impostos únicos, que, de fato, são impostos sôbre a produção e a circulação, e os impostos extraordinários instituídos em caso de guerra. O que justifica a colocação dêsses impostos numa seção separada da Emenda Constitucional nº 18, é a peculiaridade de serem impostos atribuídos à União e que, embora amplos nas possíveis características econômicas, excluem podêres impositivos dos Estados e Municípios quanto àqueles mesmos fatos econômicos. No caso dos impostos únicos, a Constituição menciona, como a êles sujeitos, produção, comércio, distribuição, importação, exportação, consumo. Só um impôsto, e federal, incide sôbre qualquer dessas fases de produção e circulação, aquela que ocorrer, excluindo-se nôvo gravame nas etapas subseqüentes da circulação dêsses mesmos produtos. Além disto, foi necessário também situar num campo inevitàvelmente indeterminado, os impostos excepcionais criados em caso de guerra, pois, vinculados a uma contingência extrema para que se legitime a sua instituição, não é possível situá-los com impostos dêste ou daquele tipo.

O terceiro pressuposto em que se baseou a doutrina subjacente à Emenda Constitucional nº 18 foi uma concepção que eu diria mais atualizada, do conceito de Federação. A êste respeito, devo dizer-lhes, meus caros companheiros, que como um dos membros da Comissão elaboradora do projeto da Emenda Constitucional, nunca pensei que tivesse tanta capacidade de assimilar castigo, como precisei demonstrar no curso das diversas discussões das intermináveis polêmicas a que fomos todos arrastados.

Os Estados principalmente os mais prósperos, insurgiram-se contra algumas normas que importam em podar, de certa forma, a liberdade e a autonomia no uso do poder impositivo pelas unidades federadas. Os municípios também armaram-se em pé de guerra, contra umas quantas restrições. Houve quem sustentasse a inviabilidade do Projeto de Emenda Constitucional nº 18, face ao artigo 217, da Carta de 1946, que não permite proposições que importem em revogar, modificar ou suprimir o regime federativo e a forma republicana de govêrno. Mas, na realidade, o que nos pareceu foi que um conceito de Federação em que se admite implícito o poder discricionário de os Estados regularem suas finanças com desprêzo e omissão total de aspectos fundamentais da unidade nacional, dificilmente será aceitável. Será uma confederação, se quiserem, ou, até menos do que isso, um clube de Estados, uma espécie de Mercado Comum

brasileiro. E, na verdade, o que se pretendia era a manutenção de um *statu quo* em que os Estados e Municípios pudessem exercer sua competência tributária com absoluto desprêzo e ignorância de princípios fundamentais de orientação do desenvolvimento, de direção global de certas tendências, de modo a que se pudesse formar uma política nacional a respeito de muitas matérias, para disciplinação das quais o instrumento fiscal é o mais adequado.

Insurgiram-se os Estados contra disposições que, por exemplo, submetem a uma alíquota teto, a ser fixada pelo Senado Federal, o impôsto sôbre circulação interestadual de mercadorias. Ora, se não fôsse prevista esta fixação de alíquota teto, o que aconteceria? Num sistema de tributação sôbre o valor agregado, os Estados em que a industrialização do produto se operasse poderiam sobrecarregar de ônus fiscais uma fase importante do processo econômico, em detrimento do Estado onde vai ser vendido, pouco deixando a êste, para ser taxado.

Outro aspecto fundamental importante, ainda ilustrativo dêsse conceito que eu diria atualizado, de Federação, é o que se refere aos fundos de participações dos Estados e Municípios. Há alguns impostos, entre êles o sôbre a renda e o sôbre o consumo, que, embora precisando ser regulados por leis federais, sob o comando único e uniforme, na realidade são impostos cujo produto é justo restituir, em parte, aos Estados e aos Municípios, pois é principalmente em razão das condições favoráveis que êstes proporcionam à instalação de indústrias e ao desenvolvimento de atividades lucrativas, que se possibilita a sua cobrança pelo Govêrno federal.

Prevalecia, no sistema anterior à Emenda Constitucional nº 18, de certo modo, o reconhecimento dessa circunstância, na medida em que se determinava a participação dos Municípios, mas não dos Estados, em 10% do Impôsto de Renda e do Impôsto de Consumo que nos seus respectivos territórios fôsse arrecadado; mas, excluíam-se dessa participação os municípios capitais de Estados. Logo, o critério de redistribuição era injusto, sob qualquer aspecto por que se o quisesse encarar. Era injusto, sob o aspecto de que não dava aos Municípios mais significativos, que melhor haviam contribuído para que nêles se criassem condições de progresso, uma participação na arrecadação dêsses impostos, pois todos sabem que, no Brasil, as capitais dos Estados são as maiores cidades. Sob o aspecto redistributivo, injusto o sistema, que dava aos Municípios uma participação calculada sôbre o que nos seus territórios se arrecadava. Então, os mais prósperos ficavam cada vez mais ricos, e os menos desenvolvidos cada vez mais pobres. Se se der, por exemplo, a um Estado como o do Acre, 500% de participação no que nêle se arrecada de impôsto de renda, êle continuará quase na mesma situação em que se encontra sem ela. Portanto, o critério de restituição deve ser modulado, em primeiro lugar, pelo argumento de que o Município ou o Estado onde se arrecada fazem jus, sem dúvida, a uma participação, resultante do fato de nêles se haverem criado condições favoráveis ao desenvolvimento econômico.

Mas é necessário considerar que os Municípios e os Estados mais pobres devem participar da riqueza nacional em têrmos que lhes permitam progredir

e tornarem-se ricos, até porque assim se converterão em bons mercados para os Municípios e Estados mais ricos.

Daí, ser justo, em primeiro lugar, eliminar-se a restrição feita pela Carta de 1946, à participação dos Municípios das capitais. Além disso, o sistema estabelecido pondera diversos elementos, de que o mais importante é o que atua em razão inversa da relação população-riqueza *per capita* do Estado ou do Município.

À efetividade da idéia de redistribuição nesses têrmos, objetou-se que os Estados e Municípios ficariam expostos à discrição do Govêrno federal, dêle dependendo, politicamente, para receber as quotas a que teriam direito. Mas, o próprio texto da Emenda nº 18 consignou que, da receita dos impostos sôbre produtos industrializados e sôbre a renda, apenas 80% pertencem à União. Os outros 20%, ao serem arrecadados, são propriedade dos Fundos de Participação dos Estados (em 10%) e dos Municípios (outros 10%).

Criou-se, tanto quanto era possível, um sistema de automatismo na entrega dessas participações. No caso do impôsto territorial rural, que depois da Emenda nº 10, passou a ser disciplinado pela União, mas restituído integralmente aos Municípios onde é arrecadado, foi fácil dispor que, à medida em que cobrado, o tributo é entregue aos Municípios, já que a regra do retôrno direto dispensa cálculos posteriores.

Infelizmente, êsse automatismo não é possível no que respeita à restituição dos impostos sôbre produtos industrializados e sôbre a renda, exatamente pelo fato de que estas restituições se hão de fazer segundo elementos que contribuem, de acôrdo com os pesos que a lei complementar lhe deu, para cálculos que variam, conforme dados igualmente variáveis de ano para ano, e que só depois de elaborados e conferidos podem determinar quanto de cada um dos impostos cabe a cada um dos Municípios e Estados. Então, previu-se que a determinação do montante atribuível a cada Estado e Município seja feita pelo Tribunal de Contas da União, que na estrutura constitucional brasileira não é um órgão do Poder Judiciário. Mas é um órgão coadjuvante do Poder Legislativo, no contrôle financeiro. Assim, o coletor federal recolherá, de cada cruzeiro que arrecadar, 80% à conta bancária da União; 10% à conta bancária do Fundo de Participação dos Estados, e 10% à de Fundo de Participação dos Municípios.

Não quero passar do tempo suportável de uma exposição como esta, sôbre matéria tão árida, de modo que me permito apenas esclarecer mais um ponto sôbre o qual tenho ouvido, com freqüência, críticas à Emenda Constitucional nº 18. É no que concerne à sua excessiva meticulosidade. Sei que lei não é um compêndio de doutrina. Mas, vejam os Senhores: se num regime como o que ainda está em vigor, prestes a ser superado pela vigência plena da Emenda nº 18, tem havido uma série infindável de distorções, principalmente pelos Estados e Municípios, buscando uns e outros, ampliar a sua faixa legítima de competência tributária, mediante criação de pretensas taxas, com fatos geradores, bases de cálculos, sujeitos passivos, que correspondem a verdadeiros impostos; se isto ocorre num regime cujo defeito básico consiste no abuso das

definições jurídico-formais, que dizer-se de um sistema em que se procurou eliminar o tecnicismo formal da amarração de competências? Portanto, é fundamentalmente necessário que a Constituição diga o que é impôsto, o que é taxa, o que é contribuição de melhoria. Na Emenda Constitucional nº 18, não cabem outros impostos que não aquêles expressamente atribuídos à União, aos Estados e aos Municípios. Eliminou-se a chamada competência residual ou concorrente. Logo, qualquer impôsto que nela não esteja taxativamente mencionado e previsto, será ilegítimo. Mas, as taxas e contribuições de melhoria não podem ser objeto de um elenco, de uma disciplina exaustiva, porque, pressupostamente, correspondem a tantas formas ao exercício do poder de tributar, quantos serviços ou obras públicas ocorram. Então, fácil será ao Poder Público interessado em alargar a sua faixa de disponibilidades financeiras, criar sob o nome de taxa ou contribuição de melhoria, tributo que na realidade é impôsto, e como tal não poderia ser instituído.

Daí a necessidade, que me parece ainda maior na Emenda nº 18 do que antes dela, de se estabelecer um mínimo de disciplina conceitual, que logre coarctar as possíveis tentativas de Estados e Municípios, para manipularem falsos nomes acobertando impostos inconstitucionais.

Dito isto, penso que já disse demais. Para minha estréia nesta tribuna, fui algo mais que insensato, permitindo que o nosso ditatorial Secretário, abusando do meu senso de disciplina, me fizesse vir falar-lhes, por tanto tempo sôbre assunto maçante, específico, ao qual só por uma generosidade muito grande os meus caros companheiros conseguiram ficar atentos, dando-me a gentil e cordial impressão, que muito agradeço, de estarem interessados.