OS IMPOSTOS SOBRE O VALOR ACRESCIDO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO *

RUBENS GOMES DE SOUZA **

Fontes da nova tributação. Contribuição doutrinária. Experiência européia e norte-americana. A noção do imposto neutro. Apuração do valor agregado. O imposto sobre circulação de mercadorias. Discriminação de rendas e repartição de resultados. Conclusão.

Numa palestra proferida num almoço, é oportuno falar do prato do dia. Mas, como muitas vezes acontece, embora felizmente ao contrário do que hoje nos foi servido, este meu "prato do dia" é feito de restos de ontem requentados.

Em geral se atribui a invenção do imposto sobre o valor agregado ao francês Maurice Lauré — que aliás nunca invocou a paternidade da idéia — em conhecida monografia publicada em 1953 e calorosamente apoiada no prefácio por Laufenburger.[1] Na realidade, os primeiros vestígios que a arqueologia tributária já conseguiu exumar não provêm de um economista nem de um jurista, mas de um industrial: Carl Friedrich Von Siemens, num memorial oferecido em

* *Nota da Redação*: Palestra realizada no Rio de Janeiro, em 27.4.72.
** Advogado em São Paulo.

1 Lauré, Maurice. *La taxe sur la valeur ajuotée.* Paris, Sirey, 1953. Anteriormente, o autor criticara o sistema francês de impostos múltiplos e seletivos, ditos *"taxes à la production"*, na *Revue de Science et de Legislacion Financières*, v. 44, n. 3, 1952, p. 539. Depois voltou ao assunto como relator do 7.º Congresso da I.F.A. (Paris, 1953), *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 24, p. 12, em seu conhecido *Traité de politique fiscale*, Paris, P.U.F., 1956, e em outros trabalhos.

1921 ao Ministério da Fazenda da Alemanha, onde foi devidamente arquivado.[2]

Voltando à Idade Moderna, foi a criação do Mercado Comum Europeu pelo Tratado de Roma em 1957 que colocou o imposto sobre o valor agregado no primeiro plano das cogitações teóricas e práticas. Já estando ele adotado pela França com base no trabalho de Lauré, a necessidade de harmonizar os sistemas fiscais dos países do MCE deu origem a uma série de estudos que culminaram no relatório da chamada Comissão Neumark, constituída pelo Conselho da Comunidade Econômica Européia em 1960 e que deu base às diretrizes normativas editadas por esse órgão em 1962.[3] Cumprindo essas diretrizes, a Alemanha Ocidental instituiu o imposto sobre o valor agregado em 1968, e o Benelux — Bélgica, Holanda (Netherlands), Luxemburgo — em 1969. De modo que, dos seis signatários do tratado de Roma, a Itália foi o último a entrar para o sistema.[4] Países europeus estranhos ao MCE já o tinham adotado antes: a Suécia em 1967 como pioneira, a Noruega e a Grécia em 1970.

Mesmo antes disso o assunto já tinha sido estudado no plano internacional, na Europa, no campo mais restrito da Comunidade Européia do Carvão e do Aço (CECA), predecessora do MCE, pelo chamado Relatório Tinbergen, de 1953;[5] e na América Latina pela Conferência da OEA no Chile, em 1962.[6] No plano doutrinário, houve estudos — sem conseqüências — de dois economistas: o alemão Gerhard Colm, em 1924 e 1934[7] e o norte-americano Paul Studenski, em 1940.[8] No plano legislativo, o imposto sobre o valor agregado existe nos Estados Unidos, no estado de Michigan, desde 1953,[9] e foi introduzido no Japão em 1950, seguindo recomendação da Missão Shoup,

[2] Siemens, Carl Friedrich von. *Veredette umsatzeteuer*. Siemenstadt, 1921, *apud* Quintana, Enrique Fuentes. prefácio ao livro de Saiz, Ricardo Calle. cit. na nota 19. p. IV.

[3] C.E.E.: *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, ed. oficial, Bruxelas, 1962, Cf. texto e comentários em The Common System of Tax on Value-Added. *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, v. 7, ns. 7/8, Amsterdam, 1967.

[4] Sessa, Giuseppe. *L'I.V.A. in Italia — Esposizione delle prime norme delegate*, suplemento da obra cit. na nota 12.

[5] C.E.C.A.: *Relazione sui problemi determinati dalle imposte sulla cifra d'affari nel Mercato Comune*. Roma, e d. oficial, 1953.

[6] OEA-BID-CEPAL (Programa Conjunto de Tributación): Problemas fiscales de un mercado común. *Reforma Tributaria para América Latina, II, Problemas de Política Fiscal*. Washington, Pan-American Union, 1964, p. 568, Doc. 380-S-6.828.

[7] Colm, Gerhard. *"Das Mehrwerter Fahren..."*, em *Weltwirtschaftliches Archiv*, v. 20, 1924, reproduzido em The Ideal Tax System. *Social Research*, vol. 1, 1934, p. 319.

[8] Studenski, Paul. Toward a theory of business taxation. *Journal of Political Economy*, v. 48, 1940, p. 621.

[9] Sullivan, Clara K. *The tax on value-added*. New York, Columbia University Press, 1965 (2.ª tiragem, 1966), p. 298.

enviada pelos Estados Unidos para reorganizar as finanças daquele país depois da II Guerra Mundial. [10]

Nem por isso se deve imaginar que o imposto sobre o valor agregado seja uma fórmula incontroversa e definitiva, se é que algo pode ser incontroverso, muito menos definitivo, em matéria tributária. Assim, na Itália, apesar do compromisso decorrente do MCE, a maioria das opiniões doutrinárias parece ser contrária, como se vê pelos livros recentes de Cosciani e de Dorsa, [11] pelos recentíssimos de Berliri e de Sessa, [12] e pelos estudos de uma comissão especial da Universidade de Roma, presidida pelo mesmo Cosciani. [13] Ainda outro autor italiano, Francesco Forte, em trabalho escrito nos Estados Unidos com uma bolsa da Fundação Rockefeller e estudando especialmente a experiência francesa, conclui que o imposto sobre o valor agregado só é aceitável nos países que tenham um imposto de vendas multifásico, quer dizer, "em cascata", e isso mesmo só como etapa para se chegar a um imposto monofásico sobre o consumo final, isto é na venda a varejo. [14] É claro que esta solução envolve dois problemas administrativos complicados: a multiplicação do número de contribuintes a fiscalizar e a verificação de se o imposto e o crédito fiscal correspondente foram corretamente calculados nas etapas anteriores. Naturalmente, Forte não os ignora, mas responde que numa era de administração fiscal por computadores, isso não é problema.

Por sua vez, a Grã-Bretanha terá de enfrentar novamente o assunto ao entrar para o MCE. Digo "novamente" porque já o enfrentou no passado por uma comissão oficial, que produziu em 1964 o chamado Relatório Richardson, que concluiu negativamente e recomendou a manutenção do *purchase tax*, que, como o nome indica, é um imposto de vendas monofásico na etapa do consumo final. [15] Mas na

[10] *Report on taxation by the Shoup Mission.* Tokio, ed. oficial, 1949, e *Second Report on Japonese Taxation by the Shoup Mission.* Tokio, ed. oficial, 1950. Mas o imposto foi revogado depois de alguns anos de experiência havida como malograda, revertendo-se ao antigo imposto de vendas "em cascata" (cf. Forte, op. cit. na nota 14). Cf. também Shoup, Carl S. Theory and back-ground of the value-added tax. Em: *Proceedings of the National Tax Association*, Sacramento, Califórnia, 1956, p. 6.

[11] Cosciani, Cesare. *L'imposta sul valore aggiunto.* Roma, Richerche, 1967 (trad. argentina de Fonrouge, C. M. Giuliani. *El impuesto al valor agregado*, Buenos Aires, Depalma, 1969). Dorsa, Antonio. *L'imposizione sul valore aggiunto*, Padua, Cedam, 1967.

[12] Berliri, Antonio. *L'imposta sul valore aggiunto — Studi e scritti vari.* Milano, Giuffré, 1971. Sessa, Giuseppe, *L'imposta sul valore aggiunto — Teoria generale — Sistemi comparati.* Roma, Bulzoni Ed., 1971.

[13] *Studi sull'impost asul valore aggiunto*, Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Roma, Istituto di Economia e Finanza, Studi di Finança Pubblica, Callana diretta da Cesare Cosciani, v. 11, Milano, Giuffré, 1968.

[14] Forte, Francesco. The feasibility of a truly general value-added tax: some reflections on the French experience. *National Tax Journal*, v. 19, n.º 4, 1966, p. 337.

[15] *Report of the Commitee on Turnover Taxation.* London, Doc. oficial Cmd. 2.300, HMSO, 1964.

Inglaterra o imposto sobre o valor agregado tem um forte defensor, mesmo independentemente do MCE, o tributarista Wheatcroft, ao qual se pode juntar o canadense John F. Due.[16] E tem pelo menos um opositor, igualmente acérrimo, o economista A. R. Prest.[17]

Finalmente, nos Estados Unidos o assunto está sendo ativamente discutido, neste momento, no plano federal. Ainda em fins de 1970, a revista da Harvard Business School publicou paralelamente dois estudos muito interessantes, um favorável, de Dan Throop Smith, outro contrário, de Stanley S. Surrey.[18] Há quem ache que nos Estados Unidos o problema se encontra um tanto falseado ou distorcido, porque o imposto federal sobre o valor agregado está sendo contemplado como uma eventual alternativa ou um substitutivo parcial do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Pessoalmente, não vejo nisso uma distorção ou um falseamento. Essa implantação norte-americana do problema, combinada com a posição britânica e do italiano Forte, de um confronto entre o imposto sobre o valor agregado e o imposto de vendas monofásico na etapa do consumo final, nos dá duas premissas que podem ajudar a nossa própria análise do problema.

Essa análise, na realidade, é muito simples, ou melhor, pode ser simplificada em termos compatíveis com uma palestra deste tipo. É claro que não seriam estes o tempo e o lugar para analisarmos todos os argumentos pró e contra, que além do mais variam conforme o autor, ou conforme o país, ou conforme ambos.[19] Mas, mesmo simplificando o assunto ao mínimo essencial, temos de partir de um pressuposto certo, isto é, temos de nos guardar da falácia de que existem impostos "neutros", ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos. Ora, que eu saiba, só Moisés tirou água de pedra, e isso mesmo porque Jeová deu uma mãozinha. Todo imposto é uma transferência de poder aquisitivo: de modo que aí já está o germe dos seus "outros" efeitos econômicos. Sem falar numa porção de outras falácias que decorrem da primeira, como "impostos diretos e indiretos", "contribuinte legal e contribuinte econômico", "parafiscalidade", etc., etc., etc. Notem bem, todos esses são

16 Wheatcroft, G.S.A. Some administrative problems of an added-value tax. *British Tax Review*, 1962, p. 348; Due, John F. *Sales taxation*. London, Routledge & Kegan Paul, 1957, ou Urbana, Ill., University of Illinois Press, 1957, p. 138; e outros trabalhos citados no livro de Calle Saiz referido na nota 19.

17 Prest, A.R. *Public finance in theory and practice*. London, Weidenfeld & Nicolson, 1969 (trad. espanhola da 2.ª ed. 1961, por Quintana, Enrique Fuentes. sob o título *Hacienda pública*. Madrd, Ed. Gredos, s.d. (1967, Cap. 19) e no trabalho monográfico A reform for purchase tax. *Hobart Papers*, n.º 8, p. 25, London, Institute of Economic Affairs, 2 ed., 1963; além de outros cits. no livro de Calle Saiz referido na nota 19.

18 *Harvard Business Review*, nov.-dez. 1970, trad. argentina na revista *Derecho Fiscal*, v. 21, n. 245, Buenos Aires, 1971, p. 459.

19 Essa análise está muito bem resumida na tese de concurso de Saiz, Ricardo Calle. *El impuesto sobre el valor añedido y la C.E.E.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Editorial de Derecho Financiero, s.d. (1968).

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

conceitos muito respeitáveis e que podem ser muito úteis, mas numa sala de aula, para estudantes, como recursos didáticos para encaminhar as idéias: não aqui, para quem entende do assunto e por isso pode até tolerar que as idéias sejam desencaminhadas, como tenho a impressão de estar fazendo, ou pelo menos como pretendo fazer.

O problema é que a noção do "imposto neutro" tem grande vitalidade porque o seu inverso é um truísmo. E os truísmos, justamente porque constituem verdades óbvias, são os que mais facilmente se perdem de vista. Não foi à-toa que o juiz Holmes disse que é mais importante explicar o óbvio do que elaborar sobre o abstruso[20] Por exemplo, conta-se que o Cardeal De Richelieu — que pode ter sido tudo, até vilão de melodrama de Alexandre Dumas, mas que pouco inteligente não foi — nunca conseguiu entender o mecanismo da translação dos impostos. Assim, instituindo um imposto sobre o trigo, decretou, para que não subisse o preço do pão, que seria confiscada e queimada em praça pública a mercadoria dos comerciantes que carregassem o imposto no preço. É claro que ninguém cumpriu o decreto, o pão subiu, o povo saqueou os armazéns e a coisa acabou com a cavalaria na rua. Um jornalista do tempo — um "panfletário", como então se dizia — cínico voltaireano *avant la lettre*, escreveu que não entendia porque Richelieu, tão acostumado a mandar cortar cabeças, nesse caso fora tão comedido que se contentara com um simples confisco.[21] Mas uma coisa parece certa: revolta pode ter havido, mas não punição, porque ninguém terá sido denunciado. É claro que, não havendo outra alternativa, o consumidor prefere pagar mais pela mercadoria do que vê-la queimada em praça pública sem proveito para ninguém. De modo que à política fiscal não basta ciência econômica, é preciso também alguma psicologia.

Mas voltemos ao nosso truísmo. Se partirmos da premissa certa de que todo imposto integra o custo final — não obstante quaisquer normas jurídicas que proíbam (ou que ordenem) a sua translação (e portanto não obstante até os dragões de Richelieu) — entende-se que todo imposto é um fator negativo da composição do lucro. Daí a lógica da idéia norte-americana de considerar o imposto sobre o valor agregado como um sucedâneo do imposto de renda. Inversamente, todo imposto é um fator positivo da composição do preço. Daí a lógica da idéia inglesa de confrontar o imposto sobre o valor agregado com o *purchase tax*, que nós chamaríamos de imposto de consumo, tanto de bens como de serviços. Isto posto, fica simples, ou, pelo menos, *mais* simples, desatar o nó da questão: que é "valor agregado"? Muita coisa se disse e se escreveu, lá fora e também aqui dentro, depois da introdução do ICM; e essa "muita coisa" inclui, *data venia*, a porcentagem usual de tolices. Como, por exemplo, este caso, mais

[20] Wendell Holmes, Oliver. Law and the court, palestra na Harvard Law Social Association of New York, 1913. Em: *Collected Legal Papers*, N. York, Harcourt, Brace & Co., s.d. (1920), p. 292.

[21] O'Connel, D.P. *Richelieu*, London, Weidenfeld & Nicolson, 1968, p. 393.

ou menos macabro e provavelmente apócrifo, que li não sei mais onde, do fisco francês que, analisando os créditos fiscais de uma empresa que tinha custeado os funerais do seu diretor, glosou parte do custo porque "embalsamamento não agrega valor a defunto". Para pôr as idéias em ordem, bastaria recorrer à prata da casa, o conhecido artigo de Alcides Jorge Costa;[22] mas como esse é anterior ao nosso ICM — e também para maior "prestígio" entre aspas — recorro a dois estrangeiros, os já falados Due e Sullivan, que dizem a mesma coisa com variantes de redação.[23]

Assim, em resumo, o valor agregado se apura, em cada empresa, por dois sistemas:

— no método da *adição*, "valor agregado" é a soma dos custos (investimentos, salários, custos financeiros) com as receitas de quaisquer origens: a "adição", está claro, é uma soma algébrica, de modo que o resultado é o lucro operacional; é a solução da T.V.A. francesa, da antiga *imposta generale sull-entrata* (I.G.E.) italiana, e também o que está por trás da idéia norte-americana de equacionar o imposto sobre o valor agregado com o imposto de renda;

— no método da *subtração*, "valor agregado" é a diferença entre o total das vendas e o total das compras (variante dita *tax on base*), ou, o que dá na mesma, entre o imposto sobre o total das vendas e o imposto sobre o total das compras (variante dita *tax on tax*); é a solução da diretriz do CEE e também do ICM brasileiro.

A diferença entre os dois métodos é que o da *adição* encara o valor agregado "da empresa", e por isso interliga o imposto com os demais do sistema tributário do país. Honestamente, confesso que prefiro esse método por uma razão óbvia, que está implícita no que acabo de dizer: o caráter nacional do sistema tributário. Ao passo que o método da *subtração* encara o valor agregado de apenas um tipo de "operações" da empresa, aquelas de circulação de mercadorias, e por isso considera o imposto como uma figura autônoma e fora de contexto. Também honestamente, devo dizer que na reforma tributária de 1965 propugnei esse método por uma razão igualmente óbvia, mas de natureza essencialmente política, ou jurídica se entendermos o direito como um instrumento a serviço da política: a discriminação de rendas.

E aqui chegamos ao ICM caboclo. Também ele não foi qualquer novidade que em 1965 tivesse saído toda feita da cabeça de Minerva; o valor agregado já existia desde 1956 na sistemática do antigo im-

[22] Jorge Costa, Alcides. Imposto de vendas e consignações; análise dos sistemas de arrecadação. *Revista de Administração de Empresas*, v. 2, n. 6, p. 53, Rio, Fundação Getúlio Vargas, 1963.

[23] Due, John F. The value-added tax. *Western Economic Journal*, v. 3, n.º 2, 1965, p. 165, *apud* Calle Saiz, op. cit. na nota 19. Sullivan, Clara K. Op. cit. na nota 9, p. 7; Concepts of Sales Taxation. Em: Bird & Oldman. *Readings on Taxation in Developing Countries*. Baltimore, Johns Hopkins Press, 1964, p. 335, e outros trabalhos cits. no livro de Calle Saiz referido na nota 19, p. 9.

posto de consumo.[24] Sua extensão ao antigo IVC para transformá-lo em ICM foi explicada no relatório da reforma tributária, como principal razão ligada à abolição da "cascata", isto é, como uma solução para resolver o conflito entre os chamados Estados produtores e os Estados ditos consumidores, ou seja, entre Estados remetentes e Estados destinatários nas transações interestaduais.[25] Esse era um problema crucial, que desde 1938 o governo federal tentava resolver por leis predecessoras das atuais "normas gerais" (o Decreto-lei n.º 915 e outros), mas sem grande êxito econômico ou jurídico porque a sua aplicação era facilmente fraudada e, pelo contrário, com considerável desgaste político. Em 1953/54, quando se fizera o primeiro esforço abortado de codificação tributária, como então não se cogitava de reforma constitucional, eu havia proposto uma solução de compromisso. Já que o IVC era sobre as vendas e as consignações, propus que, em vez do sistema do Decreto-lei n.º 915 (conservado por seus sucessores), que assegurava o imposto de sobre-preço também ao Estado de origem, se permitisse a este cobrar sobre a transferência, equiparada por ficção legal à consignação, e ao Estado de destino cobrar sobre a venda efetuada no seu território.[26]

Hoje, como já disse várias vezes, reconheço que essa minha solução era irrealista, ou economicamente errada. Se o fato gerador do IVC era um negócio jurídico, a base de cálculo em cada incidência só podia ser o elemento financeiro desse negócio, isto é, o preço da operação: entenda-se, preço *total*. De modo que o consumidor final acabaria pagando o pato: isto, sabemos, sempre acontece, mas a minha solução aumentava o preço do pato. De modo que, em última análise, em 1965 o valor agregado foi o ovo de Colombo: com ele, cada Estado podia cobrar o seu imposto sobre a sua própria base de cálculo territorial, sem que essas bases de cálculo — teoricamente — se sobrepusessem, mas apenas se completassem. Por outras palavras, no ICM a alíquota legal e a alíquota real coincidem, ao passo que no IVC a alíquota real é o resultado da multiplicação da alíquota legal pelo número de transações — ou mais, porque em cada operação sucessiva a base de cálculo é maior que na operação precedente. Mas para que esse esquema do ICM funcionasse, era preciso que a alíquota fosse uniforme em todo o país; daí a idéia de atribuir sua fixação ao Senado, e daí a primeira das críticas que se fizeram ao ICM.

Não vou desfiar o rosário dessas críticas, mesmo porque não creio que em toda a história legislativa do Brasil haja outro projeto que tenha levado tanta bordoada quanto o CTN, e dentro dele o ICM. Além

[24] Quanto aos produtos importados (Lei n.º 2.974/56), estendido depois também aos nacionais (Lei n.º 3.520/58).

[25] *Reforma Tributária Nacional*, p. 48 (Publicação n.º 17 da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1965).

[26] *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, 1954, p. 145.

disso, enquanto a hora avança, a paciência do auditório retrocede na razão inversa. Apenas, para escaminhar a conclusão, tentarei classificar as críticas ao ICM em dois grupos: financeiras e políticas. Quanto às financeiras, tenho dados à mão, provenientes do Conselho Técnico de Economia e Finanças e usados na recente III Conferência Nacional das Classes Produtoras.[27] Por eles, em números deflacionados (e arredondados por mim), um confronto entre o IVC em 1960 e o ICM em 1968 mostra que a participação relativa dos Estados na receita tributária geral do país subiu em quase todas as regiões geoeconômicas:

Nordeste	de	14,5%	para	16,0%
Centro-Oeste	de	1,5%	para	2,0%
Sul	de	8,0%	para	9,5%

Só se registrou queda na região Norte, de 1,5% para 0,9%: mas convém não esquecer o efeito compensatório dos incentivos fiscais. E o ponto crucial — no plano da crítica — é a região Sudeste, onde está o núcleo econômico da produção industrial do país. Pois bem, aí a receita relativa caiu de 74% para 71%: de modo que parece improcedente a argüição de que o ICM teria beneficiado os chamados "Estados produtores" a expensas dos "Estados consumidores".

A segunda crítica — política — liga-se à primeira porque ambas estão baseadas na discriminação de rendas. Ora, com risco de incorrer na maldição bíblica — "ai daquele por quem vem o escândalo!" — cometo o escândalo de classificar a discriminação de rendas entre os fatores (ia dizendo "os tabus") políticos do sistema tributário. Ela existe no Brasil, como todos sabemos, por uma contingência histórica: mas não tem base econômica real, nem tampouco jurídica, a menos que se considere o direito (creio que já disse isto hoje) como um instrumento a serviço de conclusões preestabelecidas; ressalva de que não discordo, apenas digo que nesta matéria as conclusões preestabelecidas são políticas e não econômicas. Permito-me lembrar-lhes que as constituições da maioria dos países não tratam de discriminação de rendas, e que nenhuma das que tratam do assunto é comparável à nossa. Dirão os senhores que a maioria dos países não são federais; é certo, mas mesmo a França ou a Itália, por exemplo, têm de prever uma estrutura financeira para as províncias, os departamentos, ou que nome tenham as subdivisões administrativas. E há países federais, como o México, a Argentina, a Alemanha ocidental, onde a discriminação de rendas é matéria de lei ordinária ou, quando muito, de lei de maioria qualificada, como a nossa lei complementar.

[27] Ao proferir a palestra, utilizei os jornais de 8 de ab. de 1972. Posteriormente, cf. O ICM e os estados consumidores, extrato de relatório da Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, na revista *Economia Paulista*, publicação oficiosa da referida Secretaria, ano 3, 1972, n. 28/29, p. 14.

Mesmo nos Estados Unidos, que em tudo o mais nos deu o modelo em 1891, em matéria de discriminação de rendas a Constituição só diz que a alfândega é federal.

Em resumo, a pedra de toque da crítica política ao ICM — aliás a toda a reforma tributária de 1965 — foi a centralização. Pois eu respondo que essa centralização foi consciente e que, se a Emenda Constitucional n.º 18 ficou sendo o bode expiatório, ela foi muito mais acentuada por Atos Institucionais e leis complementares posteriores, pela Constituição de 1967 e principalmente pela Emenda Constitucional de 1969. Quanto ao ICM, a verdade, numa palavra, é esta: de um imposto cuja *competência* a Emenda Constitucional n.º 18 dividia entre os estados e os municípios, o ICM tornou-se hoje um imposto federal cujo *produto* a lei ordinária rateia entre os estados e os municípios. Tanto assim que, passada a fase "bélica" da reforma tributária, as críticas de hoje não são mais contra o ICM, mas contra o método de rateá-lo — matéria que a rigor nem é de direito tributário e que, não fossem as contingências inevitáveis em toda reforma de sistema, nunca deveria ter sequer figurado no CTN.

Para concluir, sem floreios acadêmicos e pelo critério realista do "pé no chão", afirmo que a única maneira racional de se estruturar uma discriminação de rendas capaz de funcionar no Brasil é combinando a centralização das competências com a repartição dos resultados. Diz-se (eu mesmo o disse, como todo mundo) que a discriminação de rendas visa a dois objetivos que se completam: a) assegurar a cada entidade tributante fontes de receita compatíveis com a sua autonomia política; b) evitar que essas fontes de receita se sobreponham ou se interpenetrem. Pois bem, com perdão do Juiz Holmes, não vou elaborar sobre o óbvio e dizer-lhes que todas as nossas discriminações de rendas, inclusive a da Emenda Constitucional n.º 18, falharam sob ambos os aspectos.

Sob o primeiro aspecto — atribuição de fontes de receita compatíveis com as autonomias políticas — todas as nossas discriminações de rendas falharam porque encararam o conceito de autonomia política exclusivamente à luz do adjetivo e não do substantivo; ou seja, nunca procuraram conciliar entre si as duas metades do problema: volume e natureza das receitas e vulto e natureza das atribuições de cada entidade tributante. De modo que, ou deram demais, ou deram de menos em quantidade, como nunca deram o que cabia, ou convinha, em qualidade. Já no segundo aspecto — evitar a sobreposição ou interpenetração das receitas de umas entidades com as de outras — basta chamar à colação a própria Emenda Constitucional n.º 18, que deixou subsistir dois impostos iguais atribuídos a duas entidades diferentes: O IPI federal e o ICM estadual. Para não falar nas reformas posteriores que alargaram o ICM para abranger a importação e a exportação, fazendo-o penetrar no campo federal do comércio exterior.

Então, porque não relembrar a advertência do Presidente Kennedy — o castigo dos que ignoram a história é serem condenados a

revivê-la — e, reconhecendo que, como experiência histórica, a discriminação de rendas não funcionou, partir para uma nova elaboração em bases totalmente diferentes? Que bases, dirão os senhores: não obstante a frase do Ministro Roberto Campos, de que nenhuma crítica é válida quando não oferece uma alternativa, sou obrigado a confessar que não sei. Tenho apenas uma idéia, ou menos que isso, o germe de uma idéia: em vez de uma discriminação rígida de *fontes* de receita, por que não ensaiar uma repartição de *resultados*, através de um sistema suficientemente rígido em sua estrutura para assegurar as autonomias (entendidas como disse há pouco) e suficientemente maleável em seu mecanismo para ser capaz de acompanhar as conjunturas? Para emprestar mérito à "vendagem" dessa idéia, lembro que mais um fator, a meu ver o mais importante, perde-se de vista nas sapientes elocubrações sobre discriminação de rendas: o de que o dinheiro vem sempre do mesmo lugar, o bolso de contribuinte; assim, aos que (mais uma vez!) me atirarem em rosto "a morte de federação", responderei que o governo pode ser federado, mas o contribuinte é unitário.

Fica o verdadeiro problema, que é como fazer funcionar um sistema como esse de que apenas esbocei a idéia. Recordo, apenas a título de reminiscência, que já nos trabalhos da reforma tributária, em 1965, "brincou-se" com a idéia e foi lembrada a criação, em nível constitucional e nos moldes do Conselho de Política Aduaneira, ou do antigo Conselho Nacional de Economia, de um órgão colegiado em que estivessem representados os três níveis de governo, as entidades nacionais representativas dos contribuintes e no qual tivessem assento, como votantes ou como assessores, técnicos em tributação, economistas ou juristas. Confesso que não me entusiasmou essa espécie de Parlamento Tributário, talvez por três razões: a) porque não vejo bem como dissociar dentro dele a técnica da política; b) porque me pareceu demais inspirado no vezo bem brasileiro de que, surgido um problema, cria-se um órgão pare resolvê-lo; c) pelo vezo, ainda mais brasileiro, do formalismo jurídico de que, criado o órgão, para não dizer escrito o papel, está resolvido o problema. De modo que o problema de como fazer — continua de pé: mas, como vejo chegar a sobremesa, covardemente me escondo por trás dela, com a esperança (ou devo dizer o remorso?) de ter deixado aos senhores um bife coriáceo para mastigar depois do almoço.