REFORMA TRIBUTÁRIA

(EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 23, DE 1.º DE DEZEMBRO DE 1983)

GERALDO ATALIBA
AIRES FERNANDINO BARRETO
CLÉBER GIARDINO

1. Considerações gerais. 2. Art. 18, II (contribuição de melhoria). 3. Art. 23, II — ICM (não-cumulatividade). 4. Art. 23, § 5.º — ICM (uniformidade e alíquotas máximas). 5. Art. 23, § 11 (ICM — importação). 6. Art. 23, § 12 (base de cálculo do ICM). 7. Art. 26 — imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos.

1. *Considerações gerais*

A recente edição da Emenda Constitucional n.º 23, promulgada a 1.º de dezembro de 1983, teve por virtude fundamental a consagração de expressivos aperfeiçoamentos na estrutura do sistema constitucional tributário brasileiro. Resultando de deliberação política autêntica, finalmente liberta dos constrangimentos que, há muito tempo, haviam paralisado o Congresso Nacional, estabeleceu a emenda profundas alterações que, atingindo o objetivo visado de fortalecer a arrecadação de estados e municípios, em nada comprometeram — pelo contrário, introduziram alguns notáveis avanços nesse campo — a harmonia, coerência e organicidade do sistema.

Neste estudo centraremos nossa atenção apenas nos traços e contornos básicos do texto recém-divulgado. Sua aplicação dar-se-á já a partir de 1.º de janeiro próximo,* sem que haja, pois, tempo suficiente para considerar todas as projeções e desdobramentos que suscita. É mister, entretanto, corretamente estabelecer os novos e precisos desígnios constitucionais: nisso apenas justa homenagem à

* N. do E. Este trabalho foi escrito em dezembro de 1983.

supremacia do poder político que, finalmente, em boa hora, volta a fecundar as nossas instituições constitucionais.

2. *Art. 18, II (contribuição de melhoria)*

O novo texto não trouxe nenhuma alteração substancial ao perfil constitucional da contribuição de melhoria. Na verdade — a despeito da supressão da cláusula "que terá como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado" e da substituição da expressão "imóveis valorizados" por "imóveis beneficiados" — manteve-se intacto o tributo, como da tradição do nosso direito constitucional, em coerência com a melhor doutrina.

Sabidamente, o "limite individual" para cobrança da contribuição correspondia, tão-só, à indicação constitucional explícita da sua base de cálculo. Ora, recaindo o tributo — como ainda recai — sobre o acréscimo de valor de bens imóveis por força de obras públicas, sua base de cálculo, mesmo sem a citada explicitação constitucional, permanece imodificada: a expressão econômica desse "acréscimo de valor". Assim, a exemplo do que ocorre com todos os demais tributos referidos na Constituição, também a base de cálculo da contribuição de melhoria passa a ser aludida apenas implicitamente. Por conseqüência, o limite "total" da despesa realizada (com a obra pública) persiste atuando como mero parâmetro externo da arrecadação, isto é, sem prejuízo do limite individual implícito. Este, à sua vez, corresponde ao nível, ou grau, de "benefício" que, para os imóveis, objetivamente considerados, advém da obra pública realizada.

Assim, o arquétipo da hipótese de incidência da contribuição de melhoria persiste sendo a "valorização imobiliária causada por obra pública". A dição "imóvel beneficiado" ganha, no contexto, a mesma significação que ostentava sua antecessora "imóvel valorizado"; é que o "benefício", por ser critério para determinação de tributo, não pode deixar de ter consistência econômica imediatamente apreensível.

É dizer: o termo "beneficiado" não se refere a proprietário, senão indiretamente; o imóvel é que deverá ser beneficiado pela obra. Do ponto de vista subjetivo poderá haver, ou não, benefício. O critério de aferição do tributo, todavia, descarta esse ângulo; importa apenas o benefício agregado ao imóvel e isto fatalmente se traduz em valorização.

Além do mais, a manutenção da designação "contribuição de melhoria", como espécie de tributo, ao lado das taxas e dos impostos, obriga o intérprete a reconhecer, nessa rigorosa sistematização, a persistência de uma fidelidade aos postulados científicos elaborados pela doutrina. Em conseqüência, não pode esse tributo confundir-se com taxa, nem ter regime semelhante. Continua sendo um *tertium genus,* rigorosamente distinto das demais espécies. O custo da obra não

constitui sua base de cálculo; na forma constitucional, é mero "limite" de cobrança, a qual, portanto, poderia ser maior, não fosse essa restrição.

Com as alterações procedidas, é certo, o texto constitucional perdeu em clareza e objetividade. Mas agora só lhe falta a supressão do malsinado "limite total"; com isso ter-se-á no Brasil, em plenitude, a clássica contribuição de melhoria, esse justíssimo instrumento de restituição, ao patrimônio público, de parte de benefícios individuais obtidos à custa do esforço da comunidade.

3. *Art. 23, II — ICM (não-cumulatividade)*

A emenda desvenda os melhores e mais corretos padrões de interpretação do chamado "princípio da não-cumulatividade do ICM". Deixa manifesto, e a qualquer prova, que o sentido da cláusula "montante cobrado" (termo qualificador do direito constitucional de abatimento do ICM) nunca se restringiu às situações de "ICM pago" ou "ICM incidente", porém — como já vinha proclamando o STF — alcança também aquelas nas quais, cabível em princípio a incidência do tributo (porque ocorrida operação com mercadorias), por determinação constitucional ou legal a tributação se afastava. Só essa compreensão justifica as exceções, ora instituídas, nos casos de "isenção" ou de "não-incidência". Só assim se compreende a necessidade da cláusula constitucional — evidentemente operante para o futuro — estabelecendo a vedação do "crédito de ICM" nessas hipóteses.

Tem-se, portanto, consagrado na Emenda Constitucional n.º 23, o preciso alcance da não-cumulatividade do ICM: a) a aquisição de mercadoria, por contribuinte do tributo, tem o efeito genério, em todos os casos, de produzir crédito de ICM a ser por ele considerado em operações subseqüentes; b) apenas nas hipóteses de essa aquisição ocorrer no contexto de operação isenta, ou sujeita à não-incidência do ICM, é que o direito de crédito fica comprometido; c) essa última e específica restrição pode ser excluída pela "legislação".

Deve ser frisado, desde logo, que essa restrição constitucional (ao direito de abatimento) deve merecer interpretação restritiva. Vale dizer, hipóteses que não configurem estrita e rigorosamente "isenção" ou "não-incidência" — no sentido que lhes dá o texto constitucional — não comportam a vedação do crédito (por exemplo, os casos de imunidades constitucionais). Nesse contexto, a expressão "isenção" há de ser compreendida com o mesmo alcance que lhe atribuiu o § 6.º do mesmo art. 23. Significa, portanto, *qualquer* exclusão de incidência (Souto Maior Borges), determinada expressa ou implicitamente por lei infraconstitucional (ordinária ou complementar, nos casos do § 2.º do art. 19), que, em contraste com a esfera da competência estadual para instituição do ICM, traduz liberação, total ou parcial, do pagamento de tributo que poderia ser devido — sempre, pois, situação correspondente ao não-exercício, no todo ou em parte, de com-

petência constitucional existente. Inclui, portanto, além das próprias e peculiares "isenções", também as situações de reduções de base de cálculo ou de alíquotas, alíquotas zero etc. (as impropriamente chamadas "isenções parciais"). Para esse efeito, inclusive, as expressões "isenção" e "não-incidência" são rigorosamente equivalentes, designando, com ou sem previsão legislativa explícita, a mesma e única realidade da "exclusão da incidência". Essa inteligência, por outro lado — como referido antes — conduz à convicção de que, nos casos das imunidades constitucionais (por exemplo, papel de imprensa, minerais, lubrificantes, combustíveis, etc.), o direito de crédito se afigura plenamente legítimo.

Consideração especial merece a referência à "legislação", pela emenda. Obviamente aí não se inclui a lei complementar, eis que em nenhuma disposição constitucional expressa (nem mesmo no § 2.º do art. 19) se vislumbra a outorga de competência para que essa espécie legislativa disponha sobre "créditos de ICM"; e é sabido que a lei complementar só atua nos campos que lhe foram específica e precisamente reservados pela Constituição. A referência constitucional tem destinatário certo no legislador ordinário estadual, evidentemente fundado nos convênios referidos no § 6.º do art. 23. É que tendo sido a estes reservado versar sobre os "termos das isenções concedidas ou revogadas pelos estados, reservou-se-lhes também dispor sobre os efeitos possíveis dessas medidas legilativas. Mas não cessa aí; inclui evidentemente a própria Constituição, que se não pode excluir do conceito de "legislação" (até porque implicitamente a ressalva já atuaria em termos constitucionais). Isso tem particular significado no caso das isenções em operações interestaduais: aí — como incansavelmente vem o STF enfatizando — o crédito na operação subseqüente responde às exigências do princípio federativo (que postula isonomia, harmonia e equilíbrio entre os estados). A este princípio, de fato, repugna prestigiar vantagens ou benefícios de um ente federado (o estado que não admite o crédito) em detrimento de outro (o estado que institui a isenção). Tem-se, pois, nesse específico caso, hipótese de "determinação em contrário da legislação" — no caso, determinação implícita da Constituição — assecuratória do crédito de ICM nas operações interestaduais sujeitas a isenção ou não-incidência.

O regime genérico do abatimento constitucional do ICM tem aplicação plena e imediata, diretamente deduzida das regras constitucionais sobre a matéria. A partir de 1.º de janeiro, portanto, quaisquer leis complementares ou ordinárias — que hoje dispõem em desconformidade a esses padrões constitucionais — perderão a sua eficácia. Consideração particular deverão merecer, portanto, as regras (legais) sobre vedação, estorno ou manutenção de créditos de ICM que, necessariamente, deverão ter seu alcance e extensão acomodados ao conteúdo da emenda.

Anote-se, por último — pois se trata de inferência extraída do caráter sistemático do texto constitucional — que o mesmo sentido atribuído ao princípio da não-cumulatividade, no plano do ICM, deve prevalecer para o IPI. Nem seria

razoável que a mesma figura jurídica refletisse significação e efeitos diferentes, tão-somente porque, numa segunda (e abreviada) referência normativa, não se reproduziu expressamente tudo o que na primeira alusão ficou estabelecido. É certo que a indeterminação da alíquota — nas operações imunes, isentas ou não tributadas — acarreta, quanto ao IPI, dificuldade que não se tem no ICM. É essa, entretanto, questão perfeitamente superável por critérios dedutíveis do sistema; em nenhum caso poderá frustrar a eficácia de comandos constitucionais que se põem imperativamente à lei ordinária.

4. *Art. 23, § 5.º — ICM (uniformidade e alíquotas máximas)*

A emenda inova quanto ao princípio da "uniformidade" e ao regime da "alíquota máxima" do ICM institucionalizando — ao lado das operações internas, interestaduais e de exportação — também a especial categoria das "operações interestaduais realizadas com consumidor final". Faculta, pois, ao Senado Federal, fixar "alíquotas máximas" nas operações: a) internas; b) interestaduais em geral; c) interestaduais com consumidor final; d) de exportação, sendo que, até o limite-teto estabelecido para as três primeiras, haverão elas de aplicar-se uniformemente — isto é, para todas as operações de cada categoria — conforme a lei de cada estado, individualmente considerado.

Ao Senado Federal não é permitido inovar esse quadro de competências, seja manipulando as categorias de operações constitucionalmente definidas, seja criando-lhes outros desdobramentos, seja dispondo sobre outras situações imprevistas constitucionalmente. Não poderá, destarte (como o fez a recente Resolução n.º 364, de 1.º de dezembro de 1983), fixar alíquota-teto para "operações interestaduais que destinem mercadorias a contribuintes para fins de industrialização ou comercialização". Em matéria de operações interestaduais só lhe compete, no máximo, estabelecer alíquotas-teto, sem nenhum desvio, para as "operações realizadas com consumidor final" e para as demais "operações interestaduais", nestas incluídas, assim, tanto as que tenham por objeto mercadorias remetidas para industrialização ou comercialização, como todas as outras que não atinem a consumidores finais (operações com produtores, por exemplo). Se o conteúdo dessa resolução, à luz do sistema hoje vigente, é visivelmente inconstitucional, tal defeito persistirá — e agravar-se-á — a partir de 1.º de janeiro de 1984, data em que, com a aplicação dos efeitos de nova emenda, estará irremissivelmente comprometida a eficácia da ilegítima discriminação procedida. Não sobrevindo urgente retificação desse grave engano — que se reflete nas leis estaduais — a partir de 1.º de janeiro somente serão aplicáveis as alíquotas máximas de ICM de 17%, para as operações internas, e 12% (ou 9%, em certos casos) para as operações interestaduais de qualquer natureza, inclusive, pois, as realizadas com consumidor final. É que não se terá distinguido onde a discriminação seria

possível; e a desconsideração para com as instâncias da nova emenda tornará inaproveitável, pelo menos em 1984, a nova faculdade constitucional consagrada.

A expressão "consumidor final" tem, nesse § 5.º do art. 23, o significado de adquirente em relação ao qual se esgota o ciclo negocial da mercadoria objeto da operação — isto é, adquirente em cujas mãos a mercadoria perde essa qualidade. Nesse conceito inclui-se tanto o consumidor propriamente dito (o que adquire para seu próprio uso ou consumo pessoal), como também os órgãos públicos que não operam no tráfico mercantil, os prestadores de serviços (que adquirem meros materiais), etc. Definitivamente não abriga os produtores, quanto aos insumos aplicados em sua atividade (sementes, rações, fertilizantes, etc.).

Por outro lado, essa referência constitucional ao "consumidor final" (assim como a que se fez, no § 11, a "bens de consumo") em muito auxilia a compreensão das relações intra-sistemáticas entre ICM e ISS. É que evidencia: a) que o ICM — salvo os especialíssimos negócios de importação, agora contemplados — não grava o que não seja mercadoria (não alcança todos os bens materiais, portanto); b) que certos bens, porque não são mercadorias, nem objeto de negócios de importação, podem ficar sujeitos ao ISS na condição de meros materiais; c) que o ISS, assim, é tributo que perfeitamente pode incidir sobre fatos negociais envolvendo bens imateriais (serviços) e bens materiais (coisas neles aplicadas ou utilizadas).

De observar, por fim, que embora sujeitas a teto, as alíquotas do ICM nas exportações podem ser desuniformes. As alíquotas nos negócios de importação, por outro lado, não se subordinam, nem ao princípio da uniformidade, nem à alíquota máxima. No atinente a elas, portanto, a liberdade dos estados é a mais absoluta e completa, sem possibilidade de interferência do Senado Federal nessa matéria.

5. *Art. 23, § 11 (ICM — importação)*

Tecnicamente perfeito, o § 11 da nova emenda alarga a competência estadual em matéria de ICM sem prejudicar, em nada, a consistência sistemática do art. 23, II, da Constituição. O arquétipo básico da hipótese de incidência do ICM persiste sendo a "realização, por produtor, industrial ou comerciante, de operação mercantil que causa circulação de mercadoria".

O novo § 11 firma, de início, a evidência de que no inciso II dessa disposição nunca se albergou essa competência, só agora consagrada (§ 11). De fato, fora o "negócio" de "importação de mercadorias" singela espécie de "operação relativa à circulação de mercadorias realizada por produtor, industrial e comerciante" e despicienda, inócua, inútil seria a parte inicial do novo § 11. Fossem "mercadorias" os "bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento" e

igualmente inócua, repetitiva e redundante a parte final do mesmo parágrafo. Assim, entertanto, não é.

O ICM — no perfil fundamental que recebeu no inciso II do art. 23 do texto constitucional — é imposto que só pode incidir sobre negócios jurídicos com mercadorias quando realizados *no território nacional.* Operação ocorrida no exterior (por exemplo, a generalidade dos negócios de importações) não se pode sujeitar ao tributo, ainda que aqui se consumem os seus efeitos. É que o imposto não foi construído de molde a gravar esses efeitos da operação; não se voltou a colher a circulação, nem a mercadoria (Carlos R. Guimarães, Paulo B. Carvalho). Predestinou-se, isto sim, a atingir — porque desse modo dispôs a Constituição — *a própria operação,* o *próprio negócio* que, destarte, na circulação de mercadorias encontra simples elemento qualificador do fato tributado. Nesse sentido — por determinação constitucional implícita decorrente do arquétipo do tributo — fica inibido possível alcance extraterritorial da lei tributária do ICM. Do mesmo modo que, nas chamadas importações internas, a lei do estado importador (no qual ocorreram os efeitos da importação) não pode tributar operação realizada em outro estado (o estado exportador), também nas importações internacionais assim sucede: só a lei local, do país exportador, é que poderá eventualmente gravar o fato objetivo em que consiste o negócio (operação) estabelecido. Não se pense haver, portanto, no caso, alguma aplicação de um abstrato princípio de territorialidade, que pudesse estar contendo ou limitando a irradiação de efeitos da lei de ICM para além dos limites territoriais do estado instituidor. Muito pelo contrário, o que se tem é mera determinação implícita do inciso II, do art. 23, da Constituição, cujo sentido — predeterminante do âmbito espacial da hipótese de incidência do ICM — estabeleceu só poderem ser alcançados pelo tributo os negócios jurídicos realizados no interior do território do estado.

Por outro lado, resulta exuberantemente claro, pelo art. 23, II, da Constituição (na anterior e na atual redação) que apenas os negócios (operações) atinentes a "mercadorias" — e não a outras espécies de bens — podem ser tributados. Qualquer incidência, portanto, que recaia sobre situações nas quais inexistam mercadorias, senão "coisas" diferentes, descaberá nesse inciso II.

Todas essas considerações fazem inexorável a mais fundamental conclusão que emerge do novo § 11 do art. 23: por ele se distendeu a esfera de competência tributária dos estados, para alcançar fatos e situações que, lógica e juridicamente, não se comportavam no perímetro clássico da incidência, como referido no texto do inciso II, do art. 23. Isto é: determinando a Constituição que "o imposto (...) incidirá, também, sobre (...)", consagraram-se três novos âmbitos de incidência do tributo, abrindo-se ensejo, a partir de 1.° de janeiro de 1984, à tributação, pelo ICM, dos: a) negócios de importações de mercadorias; b) negócios de importações de bens destinados a consumo de estabelecimento

comercial, industrial ou produtor; c) negócios de importações de bens destinados a ativo fixo de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Resulta, pois, como lógica conseqüência dessa inovação que:

a) até 31 de dezembro de 1983 não tinha amparo nem fundamento constitucional a incidência do ICM sobre importações de mercadorias ou bens de qualquer natureza;

b) essas incidências, a partir de 1.º de janeiro de 1984 — muito especialmente no que diz respeito às importações de bens de consumo e de ativo fixo — dependerão de específica previsão das leis ordinárias estaduais;

c) tais hipóteses de incidência terão definição autônoma e peculiar: parece ter sido facultada a tributação de negócios ocorridos no exterior (aspecto espacial), inclusive atinentes a bens que não são mercadorias (aspecto material), levando a distinguir estes casos dos previstos no inciso II do art. 23. Consistem eles, assim, na aquisição de direitos (disponibilidade) sobre mercadorias, bens de consumo ou bens de ativo fixo que, a qualquer título, venham a ser importados do exterior por produtores, industriais ou comerciantes brasileiros (salvo nos casos de "ativo fixo", conceito que exige aquisição fundada em ato essencialmente transmissivo da propriedade).

O aspecto temporal não poderá deixar de ser, por exigência constitucional, a "entrada" do bem no estabelecimento do importador. Base de cálculo do ICM, nesses casos, será o "valor" do negócio de aquisição (preço FOB), e não o valor da importação com os acréscimos dela decorrentes, que não está nesse ato o núcleo das novas incidências. As alíquotas do tributo, como visto, porém, nesses casos, serão livremente fixados pelos estados, sem condicionamentos em matéria de teto e uniformidade.

É de salientar-se, por derradeiro, que, a despeito da diversidade conceitual das hipóteses de incidência do ICM versadas, respectivamente, no inciso II do art. 23 e neste § 11, a regra constitucional da não-cumulatividade colhe e atinge a todas. Conseqüentemente, cabível o tributo em razão de importação, esse imposto constituirá "crédito fiscal" para abatimento de ICM devido em operações posteriores. Essa, aliás, a principal razão pela qual, legitimamente, se pode designar por ICM o imposto devido nas duas situações. Precisa, assim, a emenda, quando frisou ser "o imposto a que se refere o item II", o que "incidirá, também", nas hipóteses citadas no § 11.

6. *Art. 23, § 12 (base de cálculo do ICM)*

Neste passo, a Emenda n.º 23 — versando princípios imediatamente aplicáveis ao ICM — introduz disposição que irradia efeitos para instruir a intelecção de todos os demais tributos integranes do sistema.

Em primeiro lugar, explicita o princípio da não-inclusão, na base de cálculo, do *quantum* de tributo decorrente do próprio fato tributado — isto é: da não incidência de "imposto sobre imposto". Deve prevalecer essa clara determinação constitucional, obviamente, nos casos de incidência singular, ou seja, nas hipóteses em que ocorre tão-somente uma única incidência. Por exemplo, ICM nas operações de produtores, ou nas operações comerciais, casos em que o *quantum* de imposto resultante da operação não poderá integrar sua própria base de cálculo. Prevalece, ademais, nas situações em que o fato tributado, com apoio constitucional, desencadeia incidência plural, como no caso das operações relativas à circulação de mercadorias da espécie "produtos industrializados". Tem-se, aí, duplo débito tributário (ICM e IPI) sem que, reciprocamente, nenhum desses respectivos montantes possa integrar a base de cálculo correspondente ao outro. Casos similares são os de impostos de importação, IPI e ICM; PIS e ICM; PIS e IPI; Finsocial e ICM; Finsocial e IPI; PIS e Finsocial, etc. São, essas, ilações que parecem emergir, até com certa naturalidade, da cláusula "o montante do IPI não integra a base de cálculo do ICM quando a operação configura hipótese de incidência de ambos os tributos". Para que não se veja, no caso, preceito contingente e acidental, integrativo apenas do quadro constitucional do ICM, é que se acentua refletir ele, aqui, explicitamente, princípio geral aplicável em todos os quadrantes do sistema.

Em segundo lugar, consagra, expressamente, em nível constitucional, o pressuposto da "translação" ou "repercussão econômica" do tributo, forçando admitir, para efeitos jurídicos (por exemplo, nos casos de repetição do indébito), que, em tributos do gênero dos economicamente tidos como "indiretos", a carga fiscal presume-se transmitida no "preço" ou no "valor" de operação onerosa. Por isso, IPI anteriormente incidente (pressupostamente "embutido" nos custos ou nos preços) integra a base de cálculo do ICM nas operações comerciais, por exemplo. Aqui, também, mera explicitação constitucional — topicamente localizada na disciplina do ICM — a revelar comando aplicável a todo o sistema. Nisso reside a especial virtude da regra "o montante do IPI integra a base de cálculo do ICM, quando a operação não configura hipótese de incidência de ambos os tributos". A singela circunstância de que, nessas hipóteses, não incide o IPI, já faz transparecer que sentido mais amplo — extravasante do conteúdo literal da disposição — aí se veiculou.

Todas essas considerações têm por virtude demonstrar que, em estrito rigor, o presente § 12 do art. 23 nada inova em matéria de base de cálculo de ICM. O que poderia induzir a literalidade do texto (inteligência, de resto, apoiada em intoleráveis inconstitucionalidades dos malfadados Decretos-leis n.os 406 e 834) é desmentido por uma interpretação mais atenta e cuidadosa da inovação introduzida no texto constitucional. Nele não se diz, *a contrario senso*, que até 1983 o IPI ("embutido" nos preços, em operações não sujeitas esse tributo) não se incluía na base de cálculo do ICM; tampouco que o IPI — em certas operações

não sujeitas a esse tributo e com apoio em decreto-lei federal — não se incluía no valor da operação sujeita ao ICM. Pelo contrário, sempre constituiu projeção imediata do art. 23, II, da Constituição, a regra de que o completo "valor da operação mercantil", sem restrições de nenhuma espécie (e muito menos mutilações no próprio preço da mercadoria), constitui a única base de cálculo compatível com o ICM que tem, nessa "operação", a materialidade de sua hipótese de incidência. Assim sempre foi, a despeito do que constou dos Decretos-leis n.os 406 e 834. Limitações nessa matéria, se tiverem de existir, sempre deverão decorrer de livre manifestação da lei ordinária (autolimitação estadual, portanto); nunca por força de decreto-lei federal, ou mesmo lei complementar, que nenhuma eficácia inovatória têm, ou podem ter, no plano de competências outorgadas pela Constituição, privativa e exclusivamente, aos estados.

A esse quadro sistemático de compreensão da disciplina constitucional da base de cálculo do ICM aparentemente se opõe o art. 2.° da nova emenda. Entretanto, disposição transitória que é, além disso dotada de restritíssimo âmbito de aplicação (operação com cigarros, exclusivamente), apenas confirma o princípio, que visa excepcionar: contém, restringe, nesse específico caso, a um terço e dois terços de seu valor, em 1984 e 1985, a competência até então plena dos estados para tributar o montante do IPI que recai sobre tais mercadorias (evidentemente o IPI anteriormente incidente, incluído no preço, em operação futura não sujeita a esse imposto). As razões políticas dessa exceção são por demais conhecidas: representam o preço que os estados irão pagar por fulminarem regra abusiva e inconstitucional há 15 anos instalada na legislação federal, em favorecimento à comercialização de cigarros.

7. *Art. 26 — imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos*

Elevando de 40% para 60% (na progressão citada no art. 4.°) a participação de estados e municípios na arrecadação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, a Emenda n.° 23 consagrou — tornando agora explícito o que implicitamente, antes, a Constituição já determinava — que a base do rateio constitucionalmente prescrito deve levar em conta não apenas aquilo que a União rotula, nas suas leis, como "imposto único", porém, isto sim, tudo o que efetivamente arrecada, por si ou por seus órgãos, fundos, etc., em decorrência da realização de operações com combustíveis ou lubrificantes. Designe, pois, a lei, esses múltiplos acessórios, por adicionais, parcelas, custos, acréscimos, preços, contribuições, gravames ou outros quaisquer nomes que se lhes queira dar, a qualificação e os efeitos dessas incidências sempre serão os mesmos: configuram, todas elas, "imposto único", cuja arrecadação impõe a participação, na proporção constitucionalmente fixada, de estados e municípios — nisso o sentido

da cláusula constitucional que dispõe incidir a partilha sobre o produto da arrecadação do tributo, "inclusive adicionais e demais gravames federais".

Afaste-se, de resto, a idéia de que se insinuaria, no novo texto, regra facultando a instituição de outros tributos ("demais gravames federais") sobre as operações com combustíveis. O imposto é "único" e como "único" persiste, "excluída a incidência de outro tributo" sobre as mesmas operações (art. 21, VIII, inalterado pela nova emenda). O texto, pelo contrário, também aqui só se presta para atalhar abusos históricos: deixa nítido e solarmente claro que a participação deve incidir sobre *tudo,* rigorosamente *tudo* o que a União arrecada dessas operações, seja a que título for, sob que designação se der e debaixo de qualquer regime. Por isso escolheu-se a expressão "gravame", cujo conteúdo semântico comporta essa virtude de generalizar, a níveis extremos, o sentido constitucional da estritíssima regra da participação.