

MINISTÉRIO DA FAZENDA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA
CENTRO DE PESQUISA

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

GERSON AUGUSTO DA SILVA

7
13
59
75
91
119

330.3
S888e Silva, Gerson Augusto da
Estudos tributários: Gerson Augusto da Silva
Brasília: EAF, 1983
140 p. 9. Coleção Gerson Augusto da Silva. 91
I. TRIBUTAÇÃO. I. Escola de Administração
Fazendária. II. Série. III. Título

9

COLEÇÃO GERSON AUGUSTO DA SILVA

BRASÍLIA, DF – 1983

REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1966

Seus propósitos

Condicionantes de Ordem Econômica na Reformulação dos Tributos

Com a promulgação da Constituição de 1964, em 24 de janeiro de 1964, deu-se o primeiro passo na formação histórica do sistema tributário brasileiro. Pela primeira vez se interrompeu o processo de incorporação de impostos pré-estabelecidos. De 1934 a 1964 tivemos um sistema de discriminação de tributos, em favor das comarcas presentes em cada fase, em particular ao ocorrerem as reformas constitucionais.

As diretrizes básicas da Reforma foram consubstanciadas pela Emenda Constitucional nº 18, com pequenas alterações cristalizadas na Constituição vigente. Cabe, entretanto, à Lei 5.172 de 10 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, art. 1º de seu Livro Primeiro, explicar os contornos jurídicos da reforma proposta, visando a serem observadas pelo legislador federal, estadual e municipal em matéria de tributos.

A Reforma em curso não representa uma nova etapa nesta evolução. Ela é, na verdade, a ruptura de tal processo evolutivo. É um sistema de distribuição impessoal, passível e com equidade que, precisa ser realizada.

De modo de fato formal, a Reforma não se caracteriza por uma simples mudança de discriminação de rendas, pois o problema fundamental a resolver não consiste num rearranjo de tributos, para apenas modificar os limites das competências constitucionais. O importante era reorganizar os impostos dentro da estrutura de um sistema, considerando que a obrigação tributária de cada cidadão, de cada empresa ou do conjunto da economia nacional é uma e indivisível. Os impostos tinham de ser organizados de modo a permitir que cada peça realizasse um papel definido no conjunto do sistema.

Com a implantação da reforma tributária a partir de 1º de janeiro de 1967 está definitivamente encerrado um longo ciclo na formação histórica do sistema tributário brasileiro. Pela primeira vez se interrompe o processo que vinha determinando a incorporação de impostos à estrutura do sistema sem qualquer diretriz pré-estabelecida. Do Brasil-Colônia à Carta de 1946 tivemos um sistema de discriminação de rendas formado ao sabor das contingências presentes em cada fase, em particular ao ocorrerem as reformas constitucionais.

As diretrizes básicas da Reforma foram consubstanciadas pela Emenda Constitucional nº 18, com pequenas alterações cristalizadas na Constituição vigente. Coube, entretanto, à Lei 5 172, de 10 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), através de seu Livro Primeiro, explicitar os contornos jurídicos da reforma projetada, estabelecendo pautas a serem obedecidas pelo legislador federal, estadual e municipal, em matéria de tributos.

A Reforma em curso não representa uma nova etapa nessa evolução. Constitui, na verdade, a ruptura de tal processo evolutivo. De um sistema de estruturação empírica passamos a um outro que pretende ser racional.

Do ponto de vista formal, a Reforma não se caracteriza por uma simples mudança de discriminação de rendas, pois o problema fundamental a resolver não consistia num remanejamento de tributos, para apenas modificar os titulares das competências constitucionais. O importante era reorganizar os impostos dentro da estrutura de um sistema, considerando que a capacidade contributiva de cada cidadão, de cada empresa ou do conjunto da economia nacional é una e indivisível. Os impostos tinham de ser organizados de modo a permitir que cada peça realizasse um papel definido no conjunto do sistema.

Feita esta divisão prévia do campo econômico, os vários setores foram a seguir atribuídos às três esferas de Governo, sem qualquer preocupação com a rotulação dos impostos. As expressões usadas não devem ser entendidas como designando impostos, ou pretendendo rotulá-los, e sim, apenas, demarcando as áreas da atividade econômica cuja tributação fica reservada a esta ou àquela esfera de Governo.

Dentro dessa concepção, o sistema econômico foi inicialmente dividido em dois grandes setores. Primeiro, o setor externo da economia, representando os canais que o País utiliza ao comunicar-se com o resto do mundo. Em seguida, o setor interno, distinguindo-se, de um lado, o patrimônio e a renda, e do outro, todas as atividades relacionadas com a produção e a distribuição de mercadorias e serviços. No campo dos impostos sobre a produção e a circulação, distinguem-se a produção e a circulação de mercadorias, a circulação de valores mobiliários e a prestação de serviços.

O principal defeito da antiga discriminação de rendas residia no fato de o assunto ser tratado como se fosse problema estritamente jurídico. Tradicionalmente, seguia-se o critério de partilhar tributos designados por suas denominações usuais, nem sempre pacíficas para os próprios juristas, produzindo o sistema distorções de natureza econômica das mais graves. Afirmava Rubens Gomes de Sousa que existiam, no Brasil, mais tributos formalmente distintos do que fatores econômicos substancialmente aptos a servir de base à tributação.

A Reforma procurou consolidar os impostos de natureza idêntica em figuras unitárias, com exata definição de suas bases econômicas, dentro da concepção de um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério da coexistência de três sistemas tributários autônomos — federal, estadual e municipal.

Todos os impostos que compõem o sistema tributário nacional foram enquadrados em quatro grupos: o dos impostos sobre o comércio exterior; o dos impostos sobre o patrimônio e a renda; o dos impostos sobre a produção e a circulação de bens; e, finalmente, o dos impostos especiais que, por suas características técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três primeiros grupos.

ASPECTOS ECONÔMICOS DA REFORMA

Já existe hoje uma razoável literatura de interpretação e di-

vulgação das disposições do Código Tributário Nacional relativas à nova estrutura do sistema tributário brasileiro.

A guisa de introdução ao texto da Lei nº 5 172, de 25-10-66, ora republicada, com todas as alterações posteriores, pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, pretendemos ressaltar apenas alguns aspectos que nos parecem mais relevantes das motivações de ordem econômica, inspiradoras de certas alterações introduzidas na estrutura tributária anteriormente em vigor.

A NOVA CONCEPÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

A reforma transferiu o imposto de exportação da esfera de competência dos Estados para a da União, tendo em vista corrigir um erro histórico constante das Cartas anteriores. Levou-se em consideração o fato de que esse tributo é um instrumento de política de comércio exterior, cuja formulação e execução constituem responsabilidade inalienável do Governo Federal. Não houve, portanto, apenas uma mudança de competência. O próprio texto constitucional indica que houve mudança de concepção. Transferiu-se esse imposto para o setor federal, não mais como sendo uma fonte de renda, mas na qualidade de instrumento regulador da política de comércio externo. Tal propósito conduziu à quebra da rigidez do princípio de delegação de poderes, para tornar possível o uso flexível do tributo, de modo a ajustá-lo às variações de conjuntura do comércio internacional.

Destina-se o imposto de exportação à captura de eventuais excedentes de renda, resultantes da exportação de determinados produtos, nas conjunturas de alta de preços no mercado internacional, para a constituição de fundos de reserva utilizáveis na assistência a esses mesmos produtos, nas conjunturas de baixa. Mais do que um instrumento produtor de receita, representa, juntamente com o imposto de importação, um mecanismo de regularização do comércio exterior, matéria privativa do Governo Federal. Uma vez que os recursos assim produzidos não serão incorporados ao Orçamento da União, têm por finalidade, exclusivamente, a formação de um Fundo de Reserva, ligado à própria economia exportadora.

A exportação dos bens primários está sujeita às contingências do mercado internacional, constantemente perturbado pelas flutuações de preços. E o imposto móvel sobre as exportações funcionaria com a característica de um mecanismo de compensação, para atenuar os efeitos de tais flutuações sobre a estrutura de custos e preços internos.

A SUPRESSÃO DOS IMPOSTOS DE SELO

A circulação de valores mobiliários, títulos, ações e obrigações de toda espécie, e também as operações financeiras realizadas pelos bancos, companhias de seguro, sociedades de crédito e investimentos etc., ficaram reservadas à competência tributária privativa da União. Ainda nesse terreno a Reforma não se inspirou em razões de ordem financeira, mas de ordem estritamente econômica.

A unificação dos impostos sobre as operações que se realizam nos mercados financeiro e de capitais constitui medida de maior importância quando se pretende consolidar, organizar e disciplinar esses mercados. Seria inútil pretender sanear o mercado financeiro e discipliná-lo através de medidas de política monetária, se a tributação continuasse a tumultuá-lo. Por essa razão, todas as operações realizadas no mercado financeiro e de capitais passam a ser objeto de tributação apenas por parte do Governo Federal, em termos de instrumento auxiliar da política monetária. O produto dos impostos que eventualmente vierem a incidir sobre as atividades citadas não será incorporado ao Orçamento Federal, isto é, não será utilizado para financiar as despesas da União. Os recursos assim obtidos tornam-se reservas do sistema monetário, a serem disciplinadas pelo Conselho Monetário Nacional.

Estamos realizando, no Brasil, uma inovação que, até certo ponto, é pioneira nos países em processo de crescimento. Ela se baseia na experiência feita nos últimos anos com o objetivo de complementar, de forma ordenada, a ação dos instrumentos monetário e fiscal na área dos mercados financeiro e de capitais. Do mesmo modo que em relação ao imposto de exportação (que constitui reserva a ser usada na sustentação dos produtos exportáveis, em períodos de baixa conjuntura externa), também no que diz respeito às operações financeiras procurou-se dar flexibilidade à utilização de um tributo com a característica de instrumento de ação conjuntural.

O princípio de delegação de poderes foi atenuado de modo a permitir à autoridade monetária o uso de tais ferramentas, conforme as exigências da conjuntura monetária. A tendência do Governo Federal não é a de criar, nessa área, impostos e tributos permanentes, mas a de atuar através do imposto nas ocasiões e nas áreas em que a absorção parcial de excedentes de liquidez financeira seja aconselhada pela política monetária.

Esse tributo ficou instituído sob a denominação de imposto sobre operações financeiras, com seu campo de incidência limitado

às operações de seguro e às operações de crédito realizadas pelos bancos, companhias de crédito e investimentos, e outras instituições financeiras.

Eliminou-se, portanto, a partir de janeiro de 1967, o antigo imposto de selo, e quaisquer formas de tributação sobre operações de câmbio ou transações com títulos e valores mobiliários.

NOVA MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES DE BENS IMÓVEIS

Na legislação anterior havia um imposto de transmissão de propriedade denominado *inter-vivos* que a Emenda Constitucional nº 5 havia transferido para a competência dos Municípios, deixando aos Estados o imposto *causa-mortis*, ou de herança. Na Reforma acham-se fundidos em um só os dois tributos, sob a forma de imposto geral sobre a transmissão de bens imóveis. Não obstante a declarada finalidade de favorecer os Municípios, a referida Emenda nº 5 pouco lhes deu que pudessem eficazmente utilizar. As dificuldades da aplicação deste imposto, oriundas de sua estreita dependência para com um dos campos mais complexos do direito civil, exigem um aparelhamento jurídico e administrativo que poucos Municípios, dentre os mais desenvolvidos, poderiam organizar e manter. Tais considerações, aliadas à de que o imposto *inter-vivos* deve ser idialmente unificado com o *causa-mortis*, explicam sua devolução aos Estados. Além dessa mudança de competência, o sistema antes vigentes sofreu algumas alterações de importância. Nas transmissões *inter-vivos*, as promessas de compra e venda e as cessões de promessa de compra e venda eram objeto de tributação federal, através do imposto do selo. Ao definir o imposto de transmissão de bens móveis, a Reforma ampliou o seu campo de ação para abranger também as cessões de direitos reais sobre bens imóveis. Deixou de existir, portanto, a competência federal, para cobrança do imposto do selo sobre esses itens e sua tributação passa a ser incorporada ao imposto sobre a transmissão de bens imóveis. Neste ponto, o sistema estadual de impostos foi duplamente contemplado: em primeiro lugar, readquiriu a competência para tributar as transmissões de bens imóveis por ato *inter-vivos* e em segundo, teve ampliado o seu campo de competência para abranger as cessões de direito sobre bens imóveis.

Houve apenas uma restrição. O imposto sobre a transmissão de propriedade *inter-vivos* anterior à Emenda nº 18, alcançava também as aquisições de imóveis a serem incorporados ao patrimônio das empresas. A Emenda excluiu a cobrança do imposto em

tais casos, ficando as empresas desoneradas do tributo no processo de formação do seu capital. Também nos processos de fusão e incorporação de sociedades, por via de consequência, não haverá cobrança do imposto de transmissão.

Outra modificação, de concepção audaciosa e, até certo ponto, controvertida, foi introduzida no imposto de herança. Praticamente, a Reforma eliminou esse tributo, já que manteve somente o imposto genérico sobre transferência de bens imóveis. No caso de herança, portanto, tão só os bens imóveis que compõem o espólio serão objeto de cobrança de imposto, ainda assim com o limite de alíquota-teto que, provisoriamente, foi fixada em apenas 2%. Ao estabelecer uma alíquota de tal modo baixa, pretendeu-se caracterizar a herança como sendo um ato semelhante a qualquer outra transmissão de bens imóveis.

Dois razões levaram a essa modificação. A primeira resulta da observação de que, na realidade, apenas a propriedade imobiliária vinha sendo objeto de incidência do imposto de herança. Todas as outras formas de acumulação de riquezas escapavam, por impossibilidade de controle, ao inventário, e se transferiam sem pagamento do imposto. As grandes fortunas nacionais acham-se, quase todas, sob a forma de ações ao portador. E, nesse anonimato, transferem-se de geração em geração, sem que se possa cobrar o imposto de herança. Por isso, não se cumpre na prática o principal fundamento ético-social do imposto, que passa a ser injusto, porque incide apenas sobre as pequenas e médias heranças e não sobre as grandes fortunas.

Em segundo lugar, ressalta-se que, numa economia de mercado, a função do imposto é a de capturar parte da renda gerada pelo sistema. Ora, o imposto de herança assume a forma de tributação direta do capital, que, é, ou extremamente leve, deixando por isso de cumprir os seus supostos objetivos ético-sociais, ou demasiado pesada, amputando parte do patrimônio produtivo na Nação, pelo simples fato de passar a propriedade de uma geração para outra. De vez que, numa economia de mercado, o Estado não pretende se substituir ao produtor privado, parece destituído de sentido pretender-se que cada geração, ao transferir seu patrimônio à geração seguinte, perca uma parte desse patrimônio por ação da máquina tributária. Assim, a Reforma permitiu que, no caso de herança, subsistisse apenas um imposto módico sobre a transmissão de imóveis, para que não ficasse nenhuma forma de transmissão de imóveis não tributada dentro do sistema geral de impostos.

A CRIAÇÃO DO ICM

Alterações de maior profundidade dizem respeito à instituição do imposto sobre a circulação de mercadorias, que substituiu, na esfera dos Estados, o imposto de vendas e consignações (IVC). Analisemos, a seguir, alguns dos efeitos do IVC sobre o sistema econômico.

Depois de ultrapassar certos limites de taxaço, o IVC, imposto em cascata, pago cumulativamente sobre sucessivas operações de transformação e venda dos produtos, transformou-se num instrumento gerador de graves distorções na estrutura das empresas. No setor industrial, o que se observava era que as empresas, com o objetivo de suprimir os efeitos cumulativos do IVC, foram levadas a um processo crescente de integração vertical. Reunindo numa só unidade as múltiplas fases do processo produtivo, procuravam os empresários evitar a incidência repetida do imposto, para aliviar os encargos fiscais representados por essa repetição.

Para se defenderem do imposto, viram-se as empresas compelidas a um processo artificial de integração, contrário ao princípio da especialização, que é uma condicionante fundamental da melhoria da produtividade no setor industrial. Evitando a múltipla incidência do IVC, a administração da empresa sente o alívio da tributação e não chega muitas vezes a perceber as majorações de custos acarretadas pela integração. Ora, se a rentabilidade financeira aumentou à custa da supressão do imposto, mas em detrimento da produtividade real, a economia do País nada ganhou com a medida.

Outra conseqüência grave do IVC, em seus efeitos distorcidos, consiste no fato de que a indústria nacional foi induzida a integrar fases, não somente do ciclo da produção, mas também do ciclo da comercialização. Quase todas as indústrias de grande porte vinham criando sua própria rede de distribuição, através de filiais e representantes em todo País, tentando aproximar-se o mais possível do consumidor final. Em primeiro lugar, suprimiu-se quase inteiramente a função do comerciante atacadista e depois pretendeu-se suprimir a própria função do comerciante varejista. Tais conseqüências do imposto em cascata eram obviamente prejudiciais à produtividade industrial, porque grande parte da capacidade empresarial se desviava do setor da produção para o da comercialização. Dentro da empresa, o departamento de vendas assumia maior importância do que o de produção.

Ademais, a integração vertical das empresas faz com que

grande parte do capital de giro da indústria fique imobilizada na estocagem dos produtos já elaborados, porque se dilata o período de permanência destes sob a responsabilidade do fabricante. Veja-se que, no caso de empresa não integrada, ao sair o produto da fábrica, a empresa emite duplicata correspondente, para levá-la a desconto bancário e assim reconstituir o seu capital de giro. Por outro lado, a empresa integrada manda seus produtos a filiais, em outros Estados ou em Municípios distantes, numa operação de simples transferência, não podendo recuperar, a curto prazo, o capital por eles representado. Prolonga-se o prazo de permanência do produto em estoque, passando o capital de giro a ser absorvido, não mais no setor da produção, mas no setor da comercialização. Isso leva, também, a uma quebra do princípio da especialização entre as atividades industrial e comercial, que é básico em todo o sistema econômico. Tende a reduzir-se artificialmente o número de elos da cadeia da distribuição. Essa redução é útil quando resulta do aperfeiçoamento, e não da atrofia do comércio.

Igualmente no setor da comercialização de produtos alimentícios os efeitos têm sido da maior gravidade. Este comércio caracteriza-se pela manipulação de mercadorias de alto consumo e rápida comercialização. O que distingue a eficiência do comércio é a obtenção de alta rentabilidade em função do movimento de vendas e não da taxa de lucro de cada operação. Observe-se que os gêneros alimentícios saem dos centros de produção e chegam às mãos do consumidor com uma elevada diferença de preços. O IVC, através de seu processo cumulativo, respondia em grande parte pelo alto custo da comercialização, não só em virtude do peso direto da carga do imposto, mas também da baixa produtividade do sistema de distribuição. No caso do IVC, a carga tributária, é idêntica, quer se trate de um comércio altamente eficaz de produtos alimentícios, orientado segundo as técnicas modernas de comercialização, capaz de operar com lucros reduzidos, ou do comércio rotineiro, que trabalha com custos mais elevados e técnicas inadequadas.

Desse modo, por sua incidência múltipla e cumulativa, o IVC eliminava a possibilidade de crescimento das formas racionais e altamente produtivas de comercialização. Já no caso do imposto de circulação de mercadorias, de caráter não cumulativo, a incidência diminuiu proporcionalmente, se o comerciante operar com taxas de lucro reduzidas, ao introduzir na empresa métodos de larga produtividade. E, se este ou aquele negociante opera com taxas de lucro elevadas, o imposto, que incide sobre a diferença entre os preços de compra e venda, aumenta sua carga. Assim, a nova técnica tributária é um fator de estímulo à produtividade comercial.

A observação desses fatos levou, pois, à modificação do IVC, tendo-se em vista transformá-lo em imposto não cumulativo para eliminar as distorções causadas na estrutura da empresa comercial e industrial, altamente prejudiciais a todo o sistema econômico.

Por outro lado, era o IVC um tributo de controle difícil. Na medida em que as taxas se elevavam, aumentava paralelamente a reação contra o imposto. Pela via de sonegação, de um lado, e pelo mecanismo de defesa através da integração, de outro, a renda do imposto não crescia em proporção adequada. Os Estados eram levados, por isso, a freqüentes apelos ao aumento das taxas. Em consequência, a empresa pequena, individual, defendia-se sonegando. A grande empresa defendia-se integrando-se. Na medida, pois, em que o Estado procurava ampliar a arrecadação pela elevação da alíquota, aumentava o estímulo à empresa pequena para sonegar, e à grande, para integrar-se. Gerava-se, dessa forma, um processo circular de causa e efeito que, se não fosse interrompido a tempo, conduziria o sistema ao caos tributário.

Ora, com o imposto não cumulativo, a empresa grande deixa de ter interesse em integrar-se, porque a integração somente se realizará quando inspirada em razões de produtividade real, e não no propósito de suprimir o pagamento do imposto.

A empresa média ou pequena, que não tem suporte financeiro capaz de sustentar rede própria de distribuição, tendia, no regime do IVC, ao desaparecimento, ou ficaria na dependência da sonegação para sobreviver. Assim, a defesa contra o IVC pela integração condenava a empresa média e pequena à alternativa de sonegar ou desaparecer, por lhe faltarem condições para competir, ainda nos casos de produtividade satisfatória.

O imposto sobre a circulação de mercadorias, cujo fato gerador coincide com a mudança de estágio ao longo do ciclo econômico do produto, independentemente da natureza jurídica da operação, tem campo de incidência mais largo do que o IVC. Não obstante, possui uma base de cálculo mais estreita, porque tributa apenas a diferença do preço em cada etapa do ciclo econômico. Daí resulta uma redução da base do cálculo. Para evitar perda de receita, os Estados foram levados a uma correção da alíquota, correção que não necessitaria ser diretamente proporcional à perda presumível de receita, porque o imposto de circulação, pelo fato de entrelaçar os contribuintes situados em cada estágio do ciclo econômico, gera uma solidariedade em cadeia que torna a sonegação mais difícil do que no caso do IVC.

Essa melhoria das possibilidades de controle do ICM constitui outra de suas extraordinárias vantagens num confronto com o IVC, permitindo distribuição mais eqüitativa da carga fiscal entre os contribuintes e eliminando as distorções introduzidas, na livre concorrência, pela sonegação.

RAZÕES JUSTIFICATIVAS DA CO-PARTICIPAÇÃO MUNICIPAL DO ICM

A perda de competência privativa mais importante para os Municípios, em relação ao que estabelecia a Carta de 1946, resulta do fato de que eles ficaram privados da faculdade de, através do imposto de indústrias e profissões, tributarem diretamente, em faixa própria, as empresas industriais e comerciais. Tratava-se, como sabemos, de uma das mais importantes fontes de renda do Município, pelo menos dos médios e grandes. Que razões levaram a essa alteração? Ao ser elaborada a Carta de 1946, o imposto de indústrias e profissões tinha, ainda, as características tradicionais do velho imposto colonial. A própria designação *imposto de indústrias e profissões* é notoriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Era imposto cobrado sob a forma de taxas fixas, diferenciadas segundo o ramo de atividade do comércio ou da indústria. A cobrança se fazia por meio de taxas fixas, característica histórica e tradicional do imposto. Nessa ocasião, já se podia assinalar que os Municípios apresentavam certa fragilidade financeira, em consequência do surto inflacionário, que se acentuava progressivamente, sem dar sinais de perda de impulso, pelo menos a curto prazo. E os impostos municipais — predial, territorial, indústrias e profissões e de licença — eram mais ou menos insensíveis à variação da curva geral de preços.

A renda municipal não tinha condições de ajustar-se automaticamente à conjuntura inflacionária.

A partir de 1940, com a elaboração de forma sistemática, da estatística das rendas públicas, tornou-se possível verificar, de ano para ano, o decréscimo de participação do Município na composição geral da Receita Pública. Esta foi a razão que inspirou, na Carta de 1946, a introdução do chamado mecanismo do artigo 20, pelo qual se impunha aos Estados a obrigação de devolver, a cada Município, uma cota equivalente a 30% da diferença entre a arrecadação estadual de impostos e as rendas municipais. Equivalia, na prática, a uma devolução ao Município de uma parcela do imposto de vendas e consignações arrecadado em sua órbita. Ora, ao contrário do imposto de indústrias e profissões e outros impostos municipi-

pais, o IVC tinha alta flexibilidade face à conjuntura de preços, o que significava uma alta capacidade de se ajustar à inflação. Em conseqüência, a cota de retorno assegurada pelo artigo 20 restabeleceria o poder aquisitivo da receita municipal. O mecanismo decorrente desse dispositivo constitucional entraria em funcionamento sempre que a curva de crescimento dos impostos municipais deixasse de acompanhar a curva de elevação dos preços.

Tão boas intenções foram, porém, frustradas, na prática. E isto por duas razões. Em primeiro lugar, premidos por aperturas financeiras, os Estados, em sua grande maioria, descumpriram a norma do artigo 20, deixando o mecanismo de retorno de funcionar como se previa. Em segundo, o próprio surto inflacionário encarregou-se de destruir-lhe os efeitos corretivos.

Uma vez que a aplicação desse mecanismo dependia do conhecimento prévio das arrecadações estadual e municipal, para a apuração da diferença entre ambas, tornava-se necessário que as cotas de retorno fossem calculadas em cada exercício com base nos dados do exercício anterior, a fim de serem incluídas no orçamento estadual, e providenciado o pagamento no exercício seguinte. Assim, o mecanismo do artigo 20 exigia, para sua efetivação, dois anos de intervalo. A diferença relativa a 1964, por exemplo, seria apurada em 1965, para ser paga em 1966. Ora, com uma inflação média, que variou naqueles anos entre 40 e 80%, essa defasagem tornou quase nula a ação do retorno. Mesmo naqueles Estados que conseguiram cumprir religiosamente o preceito constitucional, o agravamento da inflação e a necessidade de um intervalo de pelo menos dois anos, entre o momento da arrecadação e o do pagamento efetivo, invalidou, praticamente, seu desejado efeito corretivo.

Os Municípios foram, em conseqüência, levados a uma atitude de defesa explicável e compreensível. Mudaram a natureza do imposto de indústrias e profissões. Romperam com a tradição do tributo direto, de taxas fixas, e o foram transformando, gradativamente, numa espécie de imposto municipal de vendas e consignações, com características rigorosamente idênticas. Contavam, para isso, com a própria indefinição do imposto de indústrias e profissões, dotando-o, por conta própria, da necessária flexibilidade. Forçoso é reconhecer que os Municípios, assim procedendo, asseguraram nos últimos dez ou vinte anos sua própria sobrevivência, porém à custa de uma transformação total da natureza do imposto, cuja competência lhes foi atribuída pelo constituinte de 1946.

Quando o Supremo Tribunal Federal, em decisões históri-

cas, reconheceu a legitimidade da utilização do chamado movimento econômico para servir de base ao cálculo do imposto de indústrias e profissões, pondo de lado sutilezas jurídico-formais de interpretação constitucional, agiu com alta sabedoria, ao desempenhar o papel de instituição do poder político da Nação. Se o STF, apeloando-se à norma jurídica, tivesse sido insensível à questão, os Municípios brasileiros teriam sido condenados ao quase desaparecimento, em seu atributo de unidades de prestação de serviços.

Assim transformado, entretanto, o imposto de indústrias e profissões passou a ser arma altamente perigosa para a unidade nacional e o funcionamento normal do sistema econômico do País. Já vimos que o IVC, incidindo em cascata sobre a circulação da riqueza, era cobrado pelos Estados com taxas diferentes de um para outro. Sérias distorções daí decorreram. Por outro lado, o IVC, sob a forma de imposto de indústrias e profissões, cobrado também com taxas diferentes e segundo os critérios mais díspares, representava uma multiplicação de perigos para a unidade futura da economia nacional, em decorrência do uso indiscriminado e desordenado da competência municipal a esse respeito. Observamos aberrações gritantes em matéria de tributação do imposto de indústrias e profissões por parte de grande número de Municípios ainda imaturos para uma avaliação das repercussões negativas sobre o próprio Município ou para a economia de determinados produtos.

Quando o legislador municipal deliberava sobre o imposto de modo a gravar um produto não consumido no Município, mas destinado à exportação para o resto do País, na verdade estava decidindo sobre a carga tributária incidente sobre outros consumidores que não os locais.

A Reforma substitui a incidência do imposto de indústrias e profissões sobre o comércio e a indústria por uma co-participação do Município no imposto sobre a circulação de mercadorias, que, no âmbito estadual, substitui o de vendas e consignações. Desse modo, ficou assegurada aos Municípios participação automática na arrecadação global do ICM, sem os graves riscos inerentes à cobrança de tributos dessa natureza por parte de governos locais.

OS IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS

O campo dos serviços em geral, excluídas as operações de produção e comercialização de mercadorias, ficou dividido entre a União e os Municípios. Os de caráter nacional, que se realizam fora do âmbito do Município, como sejam os transportes e comuni-

cações, foram reservados ao Governo Federal. Os demais permanecem na área de competência do Município. Mas o fato de estarem destinados à área de competência federal os serviços de transportes e comunicações, não significa que essa competência seja obrigatoriamente utilizada pela União. Trata-se apenas de excluir a possibilidade de tributação estadual e municipal sobre serviços essenciais ao reforço da infra-estrutura econômica do País. Tal medida não se traduz, pois, em aumento de fonte de renda para a União.

Os demais serviços representam parte do que era o campo de incidência do imposto de indústrias e profissões. Excluídas as empresas industriais e comerciais, os bancos, as companhias de seguro e as sociedades de financiamento, crédito e investimento, todas as outras atividades que vinham sendo gravadas pelo imposto de indústrias e profissões permanecem na esfera da competência municipal. Ocorreu o mesmo com o ex-imposto de diversões públicas, pela simples razão de que tais atividades constituem uma modalidade de serviço, abrangendo, portanto, no conceito de tributação municipal. Com relação ao imposto de licença, trata-se de simples mudança de conceito. E isso porque, entre as atividades susceptíveis de legitimar a cobrança de taxas, figura o exercício do poder de polícia. A outorga de licença constitui exemplo típico desse gênero de atividade. Pela Carta de 1946, os Municípios podiam cobrar impostos (impostos de selo) sobre atos e negócios da economia municipal. Esses atos constituem serviços prestados pela administração local e, como tal, podem ser objeto de cobrança de taxa. Nessa parte, a Reforma procurou apenas corrigir um erro técnico da Constituição de 46.

CONCLUSÃO

Encerrando estes comentários sobre alguns aspectos econômicos da Reforma em curso, damos ênfase particular à simplicidade da nova estrutura tributária oferecida ao País e implementada pelo Código Tributário Nacional, cujos preceitos fundamentais de há muito eram apontados como indispensáveis ao crescimento equilibrado da economia brasileira.

Trabalho
do
Serviço de
Assessoria
Técnica
do
Ministério
da
Economia
e
Finanças