ANDREI AGUIAR

Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil

Dissertação de Mestrado
Orientador: Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
SÃO PAULO
2020

ANDREI AGUIAR

Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Aguiar, Andrei
Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil ; Andrei Aguiar ; orientador José Maria Arruda de Andrade -- São Paulo, 2020.
182
Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Reforma Tributária. 2. Desenvolvimento Econômico. 3. Emenda Constitucional nº 18/65. 4. Direito Tributário. 5. Direito Econômico. I. Andrade, José Maria Arruda de, orient. II. Título.

Nome: AGUIAR, Andrei

Título: Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Presidente: Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade

Instituição: Universidade de São Paulo

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

AGRADECIMENTOS

Do início. Agradeço à minha mãe, Dona Tere, Professora. Por me criar na escola e, sem imposição, me fazer amar cheiro de bibliotecas, a despeito de uma rinite companheira. À minha mãe. Pelo óbvio e por ser minha.

Agradeço ao Daniel Monteiro Gelcer, verdadeiro responsável por este trabalho existir, pelo meu ingresso no programa de mestrado da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. Por ser um fidalgo quando eles já não mais existem. Antes de tudo, por ser generoso e nem perceber. Minha gratidão é maior do que posso expressar.

À Beatriz Dib Nami, por estar no primeiro dia de aula e também no último. Todos os passos do mestrado demos juntos e, assim, foi mais fácil para mim. Nossa amizade é para além das arcadas.

Meu muito obrigado para Hendrick Pinheiro da Silva, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Pedro Júlio Sales D'Araújo, amigos e colegas, cujos conselhos e debates fizeram possível compreender a vida acadêmica e o meu estudo.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Maria Arruda de Andrade, agradeço ter me recebido de portas abertas. Por ensinar, ensinar a ensinar e acreditar que eu posso ensinar. Por lembrar que, além do direito, há o rock.

À Márcia Mariko Matsuda Canholi, Carolina Miranda de Sousa, Beatriz Pereira da Silva, Roberta Gomes Azevedo e Rachel Chini, eu vos agradeço pela torcida. Por vezes, pareceu que a meta era de vocês.

Pelo impulso amigo, meu agradecimento à Juliana Furtado Costa Araújo.

Agradeço à contribuição direta de Natasha Schmitt Caccia, amiga de longa data, meu exemplo de dedicação à Academia.

Ao Neto e sua família, pelo apoio inicial, por manter a expectativa e pelo alto preço.

Ao Pétrus, pela secretaria, pela gasolina, pelo descanso, pela leveza. Que raro ser leve hoje em dia!

RESUMO

AGUIAR, Andrei. **Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil**. 2020. 182 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O objeto de estudo desta dissertação de mestrado é a formação da matriz tributária brasileira e o desenvolvimento econômico através da Emenda Constitucional nº 18/1965. Tem-se por objetivo compreender o ambiente em que se gestou a reforma tributária, como foi o processo de construção da Emenda Constitucional, suas premissas e seu legado. Para atingir essa empresa, a pesquisa se valeu de relatórios, pareceres e projetos da Comissão da Reforma Tributária, como também de obras acadêmicas sobre os efeitos da criação do sistema tributário nacional. A dissertação está desenvolvida em quatro capítulos. O primeiro analisa os planos econômicos que antecederam a reforma tributária. O segundo, narra o trabalho da Comissão de Reforma. O terceiro, aponta as opiniões pessoais dos principais mentores da Emenda Constitucional nº 18/1965. No quarto capítulo, explora-se os principais efeitos da reforma constitucional tributária. Percebe-se, ao fim, que muitos objetivos da reforma tributária não foram alcançados por conta de desvios legislativos que se seguiram e por lacunas na construção do modelo. Entende-se que a Emenda Constitucional nº 18/1965 foi a grande criadora da matriz tributária brasileira, sendo uma etapa necessária em um processo maior de reforma que acompanha a evolução social e as metas de desenvolvimento econômico.

Palavras-chave: Reforma tributária. Desenvolvimento econômico. Emenda Constitucional nº 18/1961.

ABSTRACT

AGUIAR, Andrei. **Formation of the economic matrix and economic development in Brazil**. 2020. 182 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

The object of this thesis is the formation of the Brazilian tax matrix and economic development brought about the 18th Amendment to the Brazilian Constitution of 1946. The objective is to understand the environment in which the tax reform took place, especially the building process of the Constitutional Amendment, its premises and its legacy. In order to reach this goal, the research is based on reports, opinions and projects of the Tax Reform Commission, as well as academic works on the impact of the new national tax system. The thesis is developed in four chapters. The first analyzes the economic plans that preceded the tax reform. The second describes the work of the Reform Commission. The third analyzes personal opinions of the main drafters of the 18th Constitutional Amendment. The fourth chapter explores the main effects of the implemented constitutional tax reform. As a conclusion, it is clear that many objectives of the tax reform were not achieved due to clashing legislative initiatives and gaps in the construction of the model. It is understood that the 18th Amendment to the Brazilian Constitution of 1946 set up the ground for the current Brazilian tax matrix, being a necessary step in a larger reform process that accompanies social evolution and the goals of economic development.

Keywords: Tax reform. Economic development. 18th Amendment to the Brazilian Constitution of 1946.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO **13**

1 PLANEJAMENTO ECONÔMICO, DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO NA EXPERIÊNCIA CONSTITUCIONAL **17**

1.1 Planejamento Econômico, desenvolvimento e tributação na experiência constitucional 17

1.2 Planejamento econômico, planos e reforma tributária 18

1.3 A experiência brasileira em planejamento e desenvolvimento 25

1.4 Antecedentes e a Reforma Tributária de 1965/1967 36

1.5 O Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) e a Emenda Constitucional nº 18/1965 40

2 FORMAÇÃO DA ATUAL MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/1965 ..... **43**

2.1 Os trabalhos da Comissão de Reforma Tributária 43

2.2 Primeira premissa: tributos, bases econômicas, repartição de competências originárias 48

2.3 Segunda premissa: federalismo fiscal, distribuição de receitas e o papel da legislação tributária 67

3 O DEBATE SOBRE AS BASES ECONÔMICAS E A FORMAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – OS PENSADORES DA REFORMA TRIBUTÁRIA **87**

3.1 Breve resumo do pensamento de Roberto Campos acerca da função da tributação 89

3.2 Breve resumo do pensamento de Octávio Gouvêa de Bulhões acerca da função da tributação 91

3.3 O pensamento dos membros da Comissão de Reforma Tributária 95

3.3.1 A matriz tributária no pensamento de Gerson Augusto da Silva 95

3.3.2 A matriz tributária no pensamento de Rubens Gomes de Souza 98

3.3.3 A matriz tributária no pensamento de Gilberto de Ulhôa Canto. 103

3.3.4 A matriz tributária no pensamento de Mario Henrique Simonsen 105

4 O BALANÇO CRÍTICO DO LEGADO DA REFORMA 109
4.1 Críticas à estrutura da Emenda Constitucional nº 18/1965 109
4.2 A guerra fiscal e o federalismo 112
4.3 Distribuição de renda 115
4.4 Crescimento econômico, desenvolvimento e endividamento público 119

CONCLUSÃO 123

REFERÊNCIAS 129

ANEXOS 133
Anexo 1: Dispositivos da Constituição de 1946 revogados pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. 135
Anexo 2: Dispositivos da Emenda Constitucional nº 3, de 24 de maio de 1961, revogados pela Emenda Constitucional nº 18/65 139
Anexo 3: Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961 141
Anexo 4: Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964 143
Anexo 5: Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. 145
Anexo 6: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1967 referentes ao Sistema Tributário Nacional 153
Anexo 7: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1969 (Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969) referentes ao Sistema Tributário Nacional 161
Anexo 8: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1988 referentes ao Sistema Tributário Nacional 167

INTRODUÇÃO

No Prefácio à publicação em homenagem aos 50 anos da Reforma Tributária Nacional[1], Francisco Dornelles afirma compreensão que compartilhamos: a matriz tributária brasileira como conhecemos hoje foi desenhada entre 1965 e 1967, sendo a única e verdadeira reforma tributária ampla e profunda que o Brasil já experimentou. A Carta de 1988 ampliou esse desenho, mas com base na estrutura já criada.

Este trabalho pretende apresentar como se deu a formação da matriz tributária brasileira através da impressão dada na Emenda Constitucional nº 18/65. Mais do que um trabalho de dogmática, pretendemos reconstituir os passos da chamada Comissão para Reforma do Mistério da Fazenda, o ambiente econômico-político que a precedeu e circundou e a projeção de seu resultado no tempo.

Pode-se afirmar que a Emenda Constitucional nº 18/65 foi a mãe do sistema tributário nacional. Sistema esse que percebe as esferas municipais, estaduais e federal, mas pretende um amálgama de todos os entes tributantes numa estrutura nacional.

Unívoco entre os reformistas, perceber-se-á, era a necessidade de racionalização da tributação, para além da finalidade meramente arrecadatória. O papel extrafiscal não só era reconhecido, como houve esforço para desenhar os tributos de acordo com as bases econômicas que estariam mais aptas a responder a seus estímulos, em maior ou menor grau. Não só se reduziu a grande quantidade de espécies tributárias previstas na Carta de 1946 e na legislação infraconstitucional, como também foram organizados os impostos em grupos de acordo com a bases econômicas, em especial a renda e o patrimônio, a produção e o consumo e o comércio exterior.

Inserida no tempo, a reforma está situada no final do ciclo que promoveu a expansão econômica com o processo inflacionário, tendo seu ponto alto nos anos de Juscelino Kubitschek. O escopo do Projeto da Emenda era estancar o vício e inserir a tributação num plano maior de desenvolvimento econômico.

A sucessão de planos de desenvolvimento econômicos no Brasil desde a década de 50 (de Metas, Trienal, Plano de Ação Econômica do Governo) revelavam ideais distintos de país, mas tinham em comum o reconhecimento da necessidade de reforma tributária.

---

[1] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

Sobreposição de competências impositivas, *bis in idem*, bases de cálculo em descompasso com a natureza do tributo e desordem legislativa eram as características do regime tributário sob a Constituição de 1946. A formulação de um modelo de desenvolvimento econômico não seria factível nesse ambiente.

A grande Reforma Tributária dos anos 65/66 incluiu a aprovação da Emenda Constitucional nº 18/65, do Código Tributário Nacional e alterações estruturais no Ministério da Fazenda. Para fins de delimitação desta dissertação, deitaremos atenção sobre a primeira, por seu papel pioneiro na formulação do sistema tributário nacional. Tentaremos, o quanto possível, expor suas causas, suas premissas, sua construção e seus resultados para o Brasil. Para tanto, o trabalho está dividido em quatro capítulos.

O primeiro está debruçado sobre a experiência de planejamento econômico no Brasil, em especial o Plano de Metas, o Plano Trienal e o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG). Pretendemos apontar o que lhes diferencia e o que lhes aproxima, como o controle da inflação. Quer-se permitir a compreensão da influência dos planos de governo durante a gestação da Reforma Constitucional Tributária, cujos esboços já se traçavam desde 1954.

Com mais volume, o segundo capítulo tenta decantar o processo de formulação da Emenda Constitucional nº 18/65. Examinam-se os relatórios e anteprojetos propostos pela Comissão de Reforma, como também o diálogo com os estudiosos e políticos da época. Para apreender o resultado dos trabalhos, divide-se a pesquisa nas duas premissas expressas pela Comissão: (a) organizar os tributos racionalmente de acordo com sua vocação econômica e conceder a competência originária para o ente mais apto a efetivá-la; e (b) criar o sistema tributário nacional, com modelos de participações diretas e indiretas no produto da arrecadação, alterando o federalismo fiscal. Almejamos, ao fim dessa parte, visualizar organicamente a produto normativo da Emenda Constitucional nº 18/65.

Os membros da Comissão de Reforma e os Ministros que os nomearam tinham muitas concepções em comum, mas realizaram grande esforço para não prevalecer suas idiossincrasias, a bem do resultado final. Mesmo tendo sido constituída durante a gestão dos Ministros Octávio Bulhões e Roberto Campos, Fazenda e Planejamento respectivamente, os trabalhos iniciais já haviam sido encomendados à Fundação Getulio Vargas, em 1962, no Governo João Goulart. Os Ministros, também economistas, tinham visões particulares sobre o papel da tributação. Em estudos individuais produzidos pelos membros mais inquietos da Comissão, Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mario Henrique Simonsen, pode-se distinguir seu pensamento

acerca da tributação e do desenvolvimento. O terceiro capítulo quer, por isso, contribuir para o conhecimento do magistério desses mestres, em especial quando fazem inflexões sobre a sua obra conjunta, a Emenda Constitucional nº 18/65.

Por derradeiro, o quarto capítulo deita um olhar sobre o legado da Emenda, sua projeção no tempo, sedimentando o núcleo da matriz tributária brasileira, mas também elencando proposições críticas. Nesse andar, o estudo também permite inferir por que a Constituição de 1967 fez alterações no modelo imediatamente anterior. Para esse desiderato, quatro subcapítulos analisam vetores de acordo com as premissas da Comissão e como eles se expressaram a partir da vigência da Emenda. Exporemos as principais críticas à estrutura da reforma e os efeitos sobre o federalismo fiscal. Depois, enfrentamos o tema sobre o cumprimento ou não da distribuição de renda e de desenvolvimento econômico.

Como se pode perceber do conteúdo dos capítulos, o método de pesquisa utilizado está relacionado com o objeto de estudo. Sendo assim, os dois primeiros capítulos bebem, em grande parte, da fonte documental: os planos econômicos divulgados pelos governos, os relatórios, pareceres e anteprojetos da Comissão de Reforma, a Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, projetos original, revisado e final de emenda, entre outros. Também se opera um traçado das normas constitucionais e legais anteriores e posteriores que se comunicam mais diretamente com Emenda Constitucional nº 18/65.

Os dois últimos capítulos são formados com a leitura de obras selecionadas, em especial sobre a Reforma Tributária de 65/66 e seus efeitos. O terceiro capítulo elegeu artigos, livros e pareceres dos maiores mentores da Emenda. Ao fim, para analisar os legados e críticas à Reforma, realizou-se um corte de autores, buscando os que mais se dedicaram ao tema.

Talvez muitas fontes não tenham sido alcançadas ou, mesmo, tenham sido ignoradas. Tal falha pode ser atribuída em parte à teimosia do autor. Esta monografia dedicou largas linhas para reconstituição de caminhos pré-legislativos, muitas vezes esnobados pelos juristas após a vigência da norma. A economia e a história têm muito a nos dizer. Em tempos nos quais debatemos com maior ênfase uma nova reforma tributária, reputamos relevante estudar como a maior reforma de todas se processou. Compreender as origens, parece-nos, dizendo o óbvio, essencial para traçar novas metas. Como João e Maria, perderemos o rumo de casa se deixarmos os grãos de milho serem comidos pelos pombos. Queremos, aqui, reencontrar alguns desses grãos e dividi-los com o leitor, a caminho de casa.

Posto esse quadro, faremos gosto que o leitor possa compreender melhor como se deu a formação da matriz tributária brasileira com a Emenda Constitucional nº 18/65 e as razões pelas quais suas bases principais ainda estejam em uso. Principalmente, desejamos que sirva de fonte para refletir a inserção da Reforma Tributária de 65/66 no processo maior de reformas tributárias e desenvolvimento econômico no Brasil.

1 PLANEJAMENTO ECONÔMICO, DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO NA EXPERIÊNCIA CONSTITUCIONAL

1.1 Planejamento Econômico, desenvolvimento e tributação na experiência constitucional

O século XX viu surgir o reclame de Constituições que não apenas resguardassem o cidadão, mas que também impingissem ao Estado um papel, maior ou menor, de transformação da realidade.

As escolas desenvolvimentistas de economia nos ensinaram que crescimento econômico desacompanhado de melhora da qualidade de vida não é desenvolvimento, mas apenas modernização.[2]

Nessa toada, em especial após a Segunda Guerra Mundial, passou-se a pensar nas Constituições Econômicas, como ficaram conhecidas. Trazem elas um corpo de normas que desenham, com algum grau de nitidez, os objetivos que uma nação pretende alcançar. Há, por certo, um sem fim de modelos de desenvolvimento econômico; outro sem fim de meios para os alcançar.

Uma Constituição Econômica Diretiva demanda atos concretos que lhe realizem, mas que devem ser coordenados por um planejamento.

Assim, o papel do Direito (constitucional e infraconstitucional) é servir de instrumento para a explanar o planejamento e os planos para que o desenvolvimento se dê conforme o modelo constitucionalmente eleito.

Para compreender o amarre entre o que seja política, economia e direito é de grande utilidade o estudo do planejamento. O tratamento que o desenvolvimento econômico e o planejamento mereceram das Constituições do Brasil será tratado nas linhas que seguem.

O presente capítulo também objetiva estabelecer uma breve mirada sobre a experiência brasileira de planejamento do desenvolvimento. Em especial, queremos conhecer um pouco melhor o pensamento econômico que culminou nos planos brasileiros de desenvolvimento anteriores à Constituição de 1988. Saber das dificuldades e dos problemas que deles surgiram permitirá uma compreensão melhor da nossa tradição constitucional e política.

---

[2] FURTADO, Celso. **O Mito do Desenvolvimento Econômico**. 5. ed. Rio de janeiro: Paz e Terra, 1981.

1.2 Planejamento econômico, planos e reforma tributária

Com Grau, acreditamos que toda constituição apresenta uma opção econômica, mesmo que não estampe um capítulo próprio da ordem econômica, mesmo que não seja diretiva.[3] O "silencio" constitucional e a indicação de supremacia do direito da liberdade também revela uma escolha de modelo, talvez liberal, para a economia de um dado país.

No Brasil, a primeira Constituição a tratar expressamente da ordem econômica foi a Carta de 1934. Em seu título IV, cuidava da "Da Ordem Econômica e Social". Embora promulgada no final do ciclo cafeeiro e no início da política de substituição das importações, essa Constituição não pode ser qualificada como desenvolvimentista, a despeito do seu artigo 115:

> Art. 115 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.
> Parágrafo único - Os Poderes Públicos verificarão, periodicamente, o padrão de vida nas várias regiões do País.

Uma Constituição desenvolvimentista, para sê-lo, deveria desenhar com mais acuidade seu caráter diretivo, exigindo do Estado o planejamento da ordem econômica. Não havia, ainda, entre nós, a ampla divulgação das ideias de Keynes sobre o papel do Estado na economia e, depois, de François Perroux, sobre Estado nos países em desenvolvimento.

A Constituição de 1937, ao tempo que firma o Estado Novo, interventor, também não inaugura um viés desenvolvimentista no sentido que acima expomos. A Carta outorgada por Vargas contém um capítulo da Ordem Econômica a partir do seu artigo 135 até o artigo 155.

Seu dispositivo inaugural assim está redigido:

> Art. 135 - Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estimulo ou da gestão direta.

---

[3] GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 83 et seq.

Não há, ainda, um caráter diretivo da economia desejada pela Nação. Nem poderia havê-lo legitimamente, pois a Carta foi outorgada pelo Presidente. Os artigos 57 a 63, no entanto, tratavam do Conselho de Economia Nacional – composto por governo, industriais, comerciantes, produtores e trabalhadores, com competência para regulamentar e organizar a economia nacional, analisar as condições de trabalho e da produção. A leitura do material produzido pelo chamado Conselho Técnico de Economia e Finanças revela muito mais uma intenção de organizar a pluralidade de legislações estaduais como forma de coordenar e centralizar a política do Estado. O foco principal residia em normatizar os empréstimos públicos externos, assim como a política tributária e orçamentária.

Embora possamos concordar que tal desiderato alcançou maior segurança jurídica, põe-se claro que a Constituição não outorgou a esse conselho uma função diretiva de um plano nacional de desenvolvimento, tampouco o Conselho reivindicou esse papel.

A Constituição de 1946 foi notória pela preocupação de desenhar uma estrutura cooperativa do federalismo para redução dos desequilíbrios regionais. Embora a CEPAL não tivesse sido ainda criada, percebe-se nesta carta uma preocupação maior com a "Questão Regional", cujo debate aflorou nos anos que seguiram.[4]

A "Ordem Econômica e Social" vinha nos artigos 145 a 162. Segundo o artigo 145, a ordem econômica era fundada na justiça social, garantindo a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.

A atuação mais do que subsidiária do Estado na economia ficava clara no artigo 146:

> Art. 146 - A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição.

Foi especialmente no governo de Juscelino Kubitschek que as ideais da CEPAL, criada em 1948, começaram a circular e ter influência dentro do Brasil. O nó do desenvolvimento passou a ser visto não apenas na industrialização, mas numa ação estatal para alterar a estrutura econômica, de modo a diminuir desigualdades sociais e regionais e trazer autonomia ao país. Não que esse discurso fosse exatamente uma novidade, mas a contribuição teórica de economistas e cientistas políticos foi marcada a partir da década de 50 por esses temas.

---

[4] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 25.

Foi a Constituição de 1946 que viu florescer a teoria desenvolvimentista tal qual nós a conhecemos, com um Estado atuando para transformar as estruturas socioeconômicas.[5]

Além das férteis discussões dos grupos de estudo que elaboraram os projetos do Plano de Metas, também foi na década de 50 que o papel de fomento do BNDE (Banco Nacional de Desenvolvimento) se espraiou para além de incentivar a substituição de importações. O estudo e incentivo para o desenvolvimento regional estiveram na pauta do banco. Exemplo disso foi a intrínseca relação com o Grupo de Estudos para o Desenvolvimento do Nordeste (GTDN), criado em 1958, sob a coordenação de Celso Furtado.

Também durante a vigência da Carta de 1946, foi gestado o Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social[6], no Governo João Goulart, de lavra do primeiro Ministro do Planejamento que o Brasil teve, Celso Furtado.

As Constituições outorgadas no regime militar mantiveram um capítulo da "Ordem Econômica e Social": a Constituição de 1967, nos artigos 157 a 166; a Carta de 1969, nos artigos 160 a 174.

A Constituição de 1967, no artigo 157, V, trazia o desenvolvimento como princípio da ordem econômica constitucional. Também previa a competência da União para estabelecer e executar planos regionais de desenvolvimento (artigo 8º, XIII).

O desenvolvimento regional também veio no bojo da Constituição de 1969, nos artigos 8º, XIV, e 43, IV.[7] A ordem econômica tinha por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social (art. 160).

Em 1969, foi o baixado o Ato Complementar nº 43, que fixava normas para elaboração de planos nacionais de desenvolvimento e vinculava sua execução ao Orçamento Plurianual de Investimentos. Seu artigo 1º tinha a seguinte redação:

---

5 BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

6 BRASIL. Ministério da Fazenda. **Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social, 1963-1965**. Rio de Janeiro, 1963

7 "Art. 8º. Compete à União:
[…]
XIV - estabelecer e executar planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento;
Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sôbre tôdas as matérias de competência da União, especialmente:
[…]
IV - planos e programas nacionais e regionais de desenvolvimento; […]".

> Art. 1º O Poder Executivo elaborará Planos Nacionais de Desenvolvimento, de duração quadrienal, que serão submetidos à deliberação do Congresso Nacional até 15 de setembro do primeiro ano de mandato do Presidente da República.
> § 1º Os Planos Nacionais serão apresentados sob a forma de diretrizes gerais de desenvolvimento definindo objetivos e políticas globais, setoriais e regionais.
> § 2º Com a mesma duração e concepção, e obedecendo às diretrizes estabelecidas no Plano Nacional, o Poder Executivo poderá elaborar, para aprovação pelo Congresso Nacional, planos regionais específicos para áreas de menor desenvolvimento, notadamente o Nordeste e a Amazônia.

A previsão de duração quinquenal foi alterada pelo Ato Complementar nº 76, de 1969, que deu nova redação ao artigo 1º:

> Art. 1º O Poder Executivo elaborará Planos Nacionais de Desenvolvimento, de duração igual à do mandato do Presidente da República, os quais serão submetidos à deliberação do Congresso Nacional até 15 de setembro do primeiro ano do mandato presidencial.

Tinha, agora, a lei de planejamento a duração equiparada ao mandato do Presidente da República.

Em 13 de outubro de 1978, a Emenda Constitucional nº 11 revogou todos os atos institucionais e complementares. Extinguiu-se, assim, o regime jurídico do planejamento.[8]

Durante a vigência dessas Cartas, três grandes "planos" foram postos em prática pelos governos militares: o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), de novembro de 1964 (até 1967), o Plano Nacional de Desenvolvimento I (1972-1974) e o Plano Nacional de Desenvolvimento II (1975-1979).

Em que pesem as previsões constitucionais e a fertilidade de planos que, de fato, previam incrementar a sustentação da infraestrutura e da indústria de base no Brasil, o governo militar não logrou (não buscou) alcançar o desenvolvimento social. BERCOVICI aponta que houve modernização sem desenvolvimento, em um período em que aumenta o poder decisório das empresas transnacionais e a concentração de renda.[9]

Enfim, a Constituição de 1988 foi o texto em que a herança dos teóricos desenvolvimentistas mais se fez sentir. Não sem fazer concessões, é claro, o que é próprio de uma Assembleia Constituinte dividida entre interesses de trabalhadores, industriais e ruralistas. Assembleia não eleita para tal, anote-se.

---

[8] SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005, p. 311.

[9] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 75.

Além de trazer um capítulo específico para a Ordem Econômica e Financeira (artigos 170 a 192), há outros dispositivos de Direito Econômico espalhados no texto constitucional.

A perspectiva desenvolvimentista, com enfoque na soberania econômica, superação de desigualdades e alteração das estruturas produtivas e de riqueza, tem morada em vários artigos.

Garantir o desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da nação (art. 3º, II).

A soberania nacional é fundamento da República (art. 1º, I) e princípio da ordem econômica (art. 170, I), o que se reforça no artigo 219, com a afirmação de que o mercado interno é patrimônio nacional:

> Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.
> Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia.

A internalização dos centros decisórios[10] e a necessidade de incentivo à tecnologia para superação do subdesenvolvimento são dois pilares da teoria desenvolvimentista da CEPAL e se fazem claros nesses comandos constitucionais.

Superar as desigualdades regionais e erradicar a pobreza também são objetivos da República (art. 3º, III), como também é princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII). A questão regional é tratada, ainda, em outros dispositivos, como o artigo 43[11] e o artigo 165, §7º.[12]

---

[10] Também é exemplo o art. 4º, inciso I: "A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:
I - independência nacional; […]".

[11] "Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.
§ 1º Lei complementar disporá sobre:
I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;
II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.
§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:
I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;
II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

O planejamento econômico do país foi definido como papel do Estado no artigo 174 da Constituição. Mais do que isso, além das leis orçamentárias previstas no artigo 165 da Constituição, há previsão de uma lei geral de planejamento, no §1º do mesmo artigo 174:

> Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.
> § 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Aqui, novamente, devemos nos socorrer das lições de Grau, que nos lembra do costumeiro vício doutrinário e discursivo em equiparar plano e planejamento. O planejamento econômico é algo que deve preceder ao plano. O plano deve ser a execução num dado espaço curto ou médio de tempo de acordo com o planejamento, que é global e visa a um projeto de desenvolvimento que se alastra para o futuro. Por isso, leciona o mestre, planejamento não é intervenção. Nas suas palavras:

> O *planejamento* apenas qualifica a intervenção do Estado *sobre* e *no* domínio econômico, na medida em que esta, quando consequente ao prévio exercício dele, resulta mais racional.[13]

Eros Grau conceitua o planejamento econômico

> […] como a forma de ação estatal, caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explicita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos, mediante a qual se procura ordenar, sob o ângulo macroeconômico, o processo econômico, para melhor funcionamento da ordem social, em condições de mercado.[14]

Por essa razão, o planejamento é questão nodal do Direito Econômico. No seu entendimento, o Direito Econômico configura um

---

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;
IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.
§ 3º Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação."

12 "§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional."

13 GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 146.

14 Ibid., p. 65.

> […] sistema voltado à ordenação do processo econômico, mediante a regulação, sob o ponto de vista macrojurídico, da atividade econômica, de sorte a definir uma disciplina destinada a possibilitar a efetivação da política econômica estatal.[15]

Assim, denota-se a diversidade normativa desses instrumentos. Planos econômicos são implementados, por certo, por meio de normas jurídicas. As diversas leis orçamentárias são instrumentos que adéquam a despesa e a receita a esses planos. Antes disso, porém, esses instrumentos deveriam se guiar por uma norma que implementasse um projeto de desenvolvimento, que guiasse as lanças que o país lança para seu ansiado futuro. Por isso, a norma do artigo 174, §1º, da Carta não deve ser confundida com as leis orçamentárias ou com planos econômicos que se fazem inculcar por diversos meios normativos (leis, resoluções do BACEN, decretos). A lei nacional do planejamento deveria existir para explicitar a vontade política constitucionalmente plasmada e as diretrizes para alcançá-la a longo prazo, de modo global, sem que isso importe, é claro, imutabilidade. Essas diretrizes deveriam vincular o agente público e indicar o norte para a iniciativa privada.

Infelizmente, até hoje, tal lei não foi criada. O planejamento estatal e a explicitação de nosso projeto de nação não parecem ser um desejo político de nosso Parlamento. Para Bercovici, trata-se de verdadeiro "descumprimento da determinação constitucional de estabelecimento de uma legislação sistemática do planejamento"[16].

Embora a discussão acerca do caráter programático das normas constitucionais brasileiras de Direito Econômico pareça estar arrefecida, é atual a necessidade de implementação das normas, mesmo que guias, da nossa Carta. O planejamento legislado e debatido politicamente dentro da opção constitucionalmente adotada constitui peça-chave na realização da Constituição Econômica. Sobre o caráter diretivo e papel da lei como "percurso das propostas transformativas", leciona Tavares:

> Isso significa, pois, que leis trilhando caminhos diretivos (ao Estado), estão autorizadas a intervir na economia, inclusive em direitos, sem que se possa invocar validamente uma abstrata liberdade de agir do mercado. Não se trata, portanto, como visto, apenas de proceder a uma discussão intraconstitucional, mas de determinar o perfil impositivo e o alcance possível do Direito Econômico subconstitucional.[17]

---

[15] GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 218.

[16] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 77.

[17] TAVARES, André Ramos. **Direito Econômico Diretivo:** percursos das propostas transformativas. 2014. Tese (Titularidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 394.

Bercovici afirma, neste contexto, que o planejamento foi abandonado no Brasil desde a década de 80, sendo o Plano Nacional de Desenvolvimento II (1975-1979) nossa última experiência.[18] Resta, então, uma breve mirada sobre a experiência pretérita.

1.3 A experiência brasileira em planejamento e desenvolvimento

Para compreender o planejamento desenvolvimentista, é preciso voltar-se para o quadro econômico brasileiro desde fins da década de 40. O país havia conseguido acumular reservas, muito em decorrência do processo de substituição de importações iniciado ao fim do ciclo do café na década de 30, cujo processo de industrialização e volume de exportações foram beneficiados com o desacerto econômico dos países importadores durante a Segunda Guerra Mundial.

A Constituição de 1946 criou um sistema tributário complexo e confuso do ponto de vista da repartição de competências. Além de um grande número de espécies tributárias, repartia entre União e Estados a competência para instituir impostos sobre o consumo. Competia à União instituir imposto sobre o consumo, mas competia aos estados a instituição de imposto sobre vendas e consignações.

Em relação aos impostos sobre o comércio internacional, o caos era maior. Cabia à União instituir imposto sobre a importação, sendo competência dos estados a cobrança de imposto sobre as exportações. O cenário trazia grandes obstáculos à formulação de um controle coerente da balança comercial.

A Carta de 1946 ficou conhecida pelo grande caráter descentralizador, não só por distribuir competências tributárias originárias, como também por prever sistemas de repasses que até hoje seguem, de certa forma, o modelo. A União repartia com estados, Distrito Federal e municípios o produto da arrecadação do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis. Repartia com os municípios, excluídas as capitais dos estados, o produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre o consumo. Previa, ainda, aplicação de recursos mínimos para o desenvolvimento regional da Amazônia, Nordeste e região do Rio São Francisco.

Além dos problemas da multiplicidade de tributos, a repartição das receitas também não ocorria a contento. Logo ao final da década de 40, as pressões de demanda

---

[18] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 76.

reprimida redundaram em aumento vertiginoso da inflação.[19] O aumento de preços foi combatido com manipulação da taxa de câmbio e incentivo às importações. A despeito do nível de endividamento, o processo de substituição de importações seguiu em ascensão.

Desde a ampliação do parque industrial e diversificação da produção promovidos por Vargas no seu segundo Governo e reforçados por Juscelino Kubitschek, seguiu-se uma maior escalada da inflação. A participação do Estado na economia foi cada vez mais ampliada e estimulada, como se viu no Plano de Metas.

Os entraves de um sistema tributário cuja imposição sobre a produção e o consumo eram de mais de um ente federativo, além de ser cumulativa, prejudicavam o desenvolvimento da indústria. Esse fator e o controle da inflação centralizavam o debate econômico nos idos de 1950 e início da década seguinte.

O Presidente Juscelino Kubitschek pretendia acelerar o crescimento do país, o que ficou conhecido como “50 anos em 5”. Para tanto, convocou dois grupos de estudos para elaborar um planejamento para o desenvolvimento.

O primeiro grupo, a Comissão Mista Brasil-Estados Unidos, com participação de Roberto Campos, um desenvolvimentista não cepalino, que acreditava no Estado para promover o desenvolvimento, mas com a participação do capital estrangeiro.

Tal comissão tinha influência do pensamento de Albert Hirschman. O economista era autor da teoria do crescimento desequilibrado, segundo a qual é o desequilíbrio que causa crescimento, pois a contínua tentativa de superação causa desenvolvimento econômico.[20]

Campos e a Comissão defendiam um planejamento setorial, pois acreditavam que havia pontos de estrangulamento da economia que deveriam ser sanados: transporte e energia.

A influência da teoria do crescimento desequilibrado, de Hirschman, também se fez sentir no que Campos e a Comissão Mista chamaram de pontos de germinação: investimentos em capital social básico induziriam atividades diretamente produtivas.

O segundo grupo de trabalho, o Grupo Misto BNDE-CEPAL, sob os auspícios de Celso Furtado, defendia um planejamento global da economia, com a alteração das estruturas.

---

[19] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:** 1889-2009. Brasília: IPEA, 2010, p. 27.

[20] HIRSCHMAN, Albert. **Política econômica na América Latina**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965.

Furtado era influenciado por Perroux e Prebisch. Perroux compreendia o papel do Estado na teoria keynesiana, mas acreditava que o modelo não servia para países em desenvolvimento. Raúl Prebisch[21], um dos fundadores do pensamento cepalino, desenvolveu a base da compreensão econômica das relações entre centro e periferia. Disseminou que o subdesenvolvimento era um processo histórico, não uma fase necessária ao desenvolvimento.

No pensamento furtadiano, a compreensão da formação histórica da economia nacional era chave para formular um modelo próprio de planejamento. Pontos como a reforma agrária, a internalização dos centros decisórios, a mudança nos padrões de consumo, o fomento na indústria de base e a superação das desigualdades sociais e regionais sempre pautaram suas propostas.[22]

O Grupo Misto BNDE-CEPAL trouxe um projeto de planejamento com esses ideais, com uma visão global de desenvolvimento.

O Plano de Metas de JK acabou por adotar as ideias centrais da Comissão Mista Brasil-Estados Unidos, revelando-se um plano mais setorial. Algumas contribuições do Grupo Misto BNDE-CEPAL foram aproveitadas no Plano de Metas. Prova do prestígio de Furtado junto ao Presidente Juscelino Kubitschek foi o fato de assumir, em 1953, uma diretoria do BNDE.

As metas de JK foram basicamente implementadas por intermédio do BNDE, que oferecia empréstimo público para fomentar setores estratégicos.

Os grandes problemas enfrentados pelo Plano de Metas foram a sua sustentação de receitas e a burocracia ultrapassada. O Plano não foi elaborado conjuntamente com uma reforma administrativa. A superposição de órgãos administrativos obsoletos envolvidos nos projetos foi um entrave.[23]

A utilização de títulos da dívida pública era ineficaz para a receita, já que a Lei da Usura vigente (Decreto 22.626/33) permitia remuneração real de 12%.

O governo ficou incapacitado de financiar déficits orçamentários de forma não inflacionária. O Governo JK recorreu, com ímpeto, ao financiamento externo.

---

[21] PREBISCH, Raúl. **O Manifesto Latino-Americano e outros ensaios**. Trad. Vera Ribeiro, Lisa Stuart e César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto/Centro Internacional Celso Furtado, 2011.

[22] FURTADO, Celso. **Um projeto para o Brasil**. Rio de Janeiro: Saga, 1968.

[23] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 72.

A despeito da diversidade de tributos previstos na Constituição de 1946, a arrecadação não fazia frente às recorrentes necessidades de investimento pelo Estado.[24] Aumentar tributos poderia esvaziar a base de sustentação do governo. A decorrência foi o sério aumento do déficit e a desaceleração do crescimento.

Durante o governo João Goulart, em 1962, Celso Furtado é nomeado o Ministro do Planejamento. Redigiu o Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social, vigente entre 1962 e 1963.

Esse plano foi efetivamente um planejamento global de desenvolvimento. Furtado resume nele suas ideias já gestadas antes no Grupo Misto BNDE-CEPAL. A reforma agrária e a internalização dos centros de decisão econômica foram dois vetores marcantes do projeto. Sua virtude também decretou sua morte: a resistência dos grupos políticos tradicionais às reformas e o descontentamento decorrente do alto índice inflacionário foram dois agentes poderosos para a não realização do Plano Trienal e a deposição de Jango.

Instaurado o governo militar, após o golpe de 1964, as reformas engendradas para o Estado alcançaram a Administração Pública e a tributação. Além da discussão que acima apontamos, o já conhecido apoio da elite nacional e do capital estrangeiro marcaram, por óbvio, os tons em que se pautaram as reformas.

Com a posse do Presidente Castello Branco, o economista Roberto Campos, que fora presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) no Governo de JK, tomou posse como Ministro Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica, em 14 de maio de 1964, permanecendo até março de 1967. Para o Ministério da Fazenda, no mesmo período, foi nomeado Octávio Gouvêa de Bulhões. Bulhões havia sido Ministro Interino da Fazenda, no governo Café Filho, e Diretor da Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), entre os anos 1954-55 e 1961-62.

Ambos encamparam as ideais reformistas do Governo Militar, não só no campo tributário, mas também de uma ampla reforma administrativa, como se pôde conhecer através do Plano de Ação Econômica do Governo, o PAEG, por eles orquestrado.

De importância para a pesquisa que aqui se realiza é conhecer quais as motivações políticas e econômicas de ambos os pensadores, para compreender melhor o alcance e as origens das suas realizações como burocratas.

---

[24] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30.

Apesar de inúmeras divergências doutrinárias e políticas, ao contrário do que se supõe, os economistas tidos por neoliberais brasileiros também concordavam que o Estado poderia intervir na economia, como os estruturalistas. Todos estavam assentes que a política tributária poderia desempenhar papel importante no desenvolvimento do país. Mesmo que os chamados neoliberais defendessem a liberdade de mercado, contraditoriamente aceitavam que o tributo poderia aumentar a produtividade, como abaixo se verá. Divergiam dos desenvolvimentistas acerca da forma e dos objetivos dos instrumentos econômicos para o desenvolvimento.

O crescimento elevado do PIB brasileiro nas décadas de 50 e 60 foi acompanhado de grande endividamento público, chegando a 13% do PIB no início da década de 60.[25] O crescimento econômico foi impulsionado pelo empréstimo público e emissão de moeda, desacompanhado de uma política tributária responsável. Por essa razão, já desde a promulgação da Constituição de 1946 debatia-se acerca de uma necessária reforma tributária.

A Constituição de 1946 trazia rígidas regras tributárias e separava, anacronicamente, a competência para imposição de impostos sobre a balança comercial, típicos tributos indutores de economia. O imposto de importação era de competência da União (artigo 15, I), enquanto o imposto de exportação era instituído pelos estados (artigo 19, III).

Bulhões e Campos participaram desse debate acerca da necessidade de uma reforma tributária, a qual levaram a cabo quando assumiram os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, respectivamente, nomeados pelo Presidente Castello Branco, após o golpe militar de 1964.

Campos entendia que o subdesenvolvimento era caracterizado pelo baixo nível de renda *per capita* e por grande parte da população ativa trabalhando em atividades de baixa produtividade. Para ele, "só com o acréscimo de produtividade se aumentará a riqueza a repartir, e se eliminará a inevitável acrimônia da competição dos diversos grupos sociais por um produto estagnante ou decrescente"[26]. Defendia que esse objetivo devia ser instigado por taxa de investimento, capitalizado por "poupança nacional quando possível e poupança estrangeira se necessário"[27].

---

[25] VARSANO, A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro: IPEA, v. 27, n. 1, abr. 1997, p. 6.

[26] CAMPOS, Roberto de Oliveira. **Ensaios de História Econômica e Sociologia**. Rio de Janeiro: Apec, 1963, p. 84.

[27] Id. **A moeda, o governo e o tempo**. Rio de Janeiro: Apec, 1964, p. 44.

Sobre os efeitos positivos do aumento da produtividade sobre a melhoria dos padrões de vida, Furtado[28] discordava de Campos. Para aquele, uma coisa não leva necessariamente a outra, o que se pode concluir pela observação histórica. E arrematava que o resultado, em regra, foi a estratificação social.

Entendendo que apenas a industrialização seria capaz de promover o aumento de capital e absorção de mão de obra em um país subdesenvolvido, Campos[29] defendia forte estímulo às exportações, mediante redução da tributação.

Sabedor de que um dos efeitos revezes da industrialização com capital estrangeiro era a remessa de lucros ao exterior, também propunha um remédio tributário. Campos cogitou da aplicação de um imposto de renda progressivo, com um imposto adicional para contribuintes de alta renda. Chegou a defender, ainda, a criação de um imposto especial sobre as remessas de capital ao exterior. Com isso, acreditava possível aumentar a poupança interna. O produto da arrecadação deveria ser destinado ao Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDE), com fito de fomentar o investimento em infraestrutura.

Bulhões, como Campos, também acreditava que o arranjo tributário poderia fomentar a economia. A política anti-inflacionária e a redução do déficit público estavam no centro das preocupações do economista. Como Campos, entendia que a política monetária deveria estar restrita, cabendo à política fiscal promover o crescimento por meio do aumento de investimento.

Para tanto, defendeu um sistema tributário que proporcionasse incentivo de produtividade ou disciplina das forças produtivas como também das tendências de consumo, sem causar desequilíbrios no mercado.[30] Esse aumento de produtividade redundaria na formação desejável de lucros, ao mesmo tempo que a tributação deveria desestimular o lucro decorrente de especulação ou de monopólios que causem elevação de preços.[31]

Bulhões creditava muitos dos problemas de expansão econômica do país à equivocada utilização do imposto de renda e do imposto sobre o consumo. O imposto de renda, de difícil arrecadação e fácil evasão, não garantia receita ao Estado, ao contrário da tributação do consumo, que "tende a desacelerar a taxa de desenvolvimento"[32].

---

[28] FURTADO, Celso. **O Capitalismo Global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998, p. 69.
[29] CAMPOS, Roberto de Oliveira, op. cit., 1964, p. 113.
[30] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. Mercado e Planificação. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, ano 12, n. 2, p. 29-60, jun. 1958, p. 50.
[31] Id. As pesquisas e os planejamentos. **Digesto Econômico**, São Paulo, v. 20, n. 171, p. 53-54, maio/jun. 1963, p. 53.
[32] Id. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999, p. 113.

Para melhor compreender o que propunha como estímulo ao crescimento e à produtividade, mister ressaltar que Bulhões discordava de Campos sobre o papel do tributo sobre a formação de infraestrutura. Não via como legítimo o financiamento da infraestrutura por meio da tributação. Preferia que incentivo estatal se desse por meio da emissão de títulos da dívida, assegurando ao particular a formação de poupança privada.[33]

Sobre a concessão de incentivos fiscais, reconhecia ter relevante participação na indução econômica. Preocupava, no entanto, a perenização de alguns benefícios, cuja retirada encontra resistência no jogo político.[34] Revela-se, assim, que o economista compreendia os benefícios tributários como instrumentos exclusivos para políticas anticíclicas, não para projetos de longo prazo. Ao contrário, não desejava que o sistema tributário impositivo tivesse papel anticíclico.

Na seara do comércio internacional, em que pese Bulhões ser um notório arauto da liberdade cambial, percebia que a proteção à indústria nacional seria mais bem realizada pelo imposto de importação.[35] É que, na sua acepção monetarista, a proteção nacional, incluindo a formação de preços ao consumidor, não se dá pela manipulação da taxa de câmbio, mas pelo instrumento tributário de comércio exterior (importação e exportação). Mesmo que o aumento do imposto de importação implicasse, num primeiro momento, aumento de preços ao consumidor, o prejuízo seria anulado pela intensificação da produção nacional e o consequente acréscimo de renda.[36]

Sobre o imposto de exportação, o economista chegou a cogitar de um método de compensação. Considerando que o Brasil era (é) um país exportador, a flutuação de preços consiste em um entrave aos negócios. Propunha um método estranho e de difícil implantação. Em épocas de baixa de preços, incidiria um imposto sobre a diferença entre o preço pré-definido e o preço pago pelo país importador. O valor arrecadado com esse tributo seria repassado a uma instituição financeira internacional (como o Banco Mundial). A instituição, então, emprestaria tais valores ao país exportador, que devolveria sem juros ao país importador. A vantagem do país importador seria a aquisição da matéria-prima mais barata. Tal proposta, por motivos óbvios, nunca foi discutida. Dependeria de acordos internacionais que só interessam aos países exportadores, além de sensível renúncia de soberania.

---

[33] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Economia e política econômica**. Rio de Janeiro: Agir, 1960, p. 155.
[34] Id. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999, p. 55.
[35] Id., op. cit., 1960, p. 91.
[36] Id. Mercado e Planificação. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, ano 12, n. 2, jun. 1958, p. 57.

Interessante observar, nesse ponto, que mesmo um carimbado neoliberal como Bulhões tinha algumas compreensões similares às dos desenvolvimentistas, como a neutralidade mitigada, a intervenção econômica através de tributos e a proteção da indústria nacional. As diferenças residiam no modelo de utilização dessa ferramenta. Talvez essas características sejam mais visíveis no discurso do economista do que na prática de burocrata estatal. Alternava, assim, posições entre a neutralidade fiscal e a neutralidade mitigada ou "não neutralidade". Insuspeito a um liberal ter uma tal visão da tributação, mas é o que ocorre no processo histórico, em geral, em que o discurso ortodoxo, muitas vezes, encobre uma prática protecionista de política internacional, não raro acompanhada de medidas internas que tendem ao acúmulo e concentração de renda.

A cumulatividade da tributação sobre a produção e o consumo, em especial no imposto sobre a circulação de mercadorias, era outro ponto sensível para ele. A Constituição de 1946 previa a competência da União para instituir imposto sobre consumo de mercadorias (artigo 15, II) e dos estados em relação ao imposto sobre vendas e consignações (art. 19, II). Em nenhum caso, previa a não cumulatividade.

O efeito cascata de tributar integralmente cada fase da produção e da distribuição era tido por nefasto ao desenvolvimento da indústria e formação dos preços. Assim, defendeu a não cumulatividade para essa exação.[37] A proposta logrou êxito, e a medida foi adotada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que, em seu artigo 12, previu a competência dos estados para criar o imposto sobre circulação de mercadorias, de forma não cumulativa (estatuída no §2º do mesmo artigo).

Por fim, uma grande preocupação de Bulhões residia na distribuição da competência tributária entre os entes federativos. Além da diminuição das espécies tributárias, propugnava uma relativa centralização da arrecadação através da União e ampliação do repasse aos entes federativos. Assim, a proposta de Reforma Tributária queria modificar o sistema de repasses da Constituição de 1946, que excluía as capitais dos estados, além de ampliar o repasse para estados e municípios do produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados. Tal proposta foi bem-sucedida e encontrou espaço na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, no capítulo V, denominado "Das Distribuições de Receitas Tributárias".

Antes do Golpe Militar, havia um plano de reforma tributária, apresentado no Governo João Goulart, em dezembro de 1962. O Plano Trienal, gestado sob os auspícios

---

[37] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1966, p. 140.

do Ministro Celso Furtado, era tímido em linhas sobre uma reforma tributária. O item 5.3 do plano versava sobre a necessidade de reforma tributária, pautado em duas razões. A primeira era sua obsolescência, devendo ser adequado à estrutura do Estado brasileiro atual (da época), com vistas à "distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência da arrecadação e da fiscalização". Uma outra razão seria a necessidade de empregar a tributação como instrumento de política econômica, permitindo "orientar os investimentos segundo os interesses da economia nacional".

Com a posse do ministério do Governo Militar, entabulou-se outro plano para o país, encampado pelos Ministros Campos e Bulhões, o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), de novembro de 1964.

Evitando uma comparação de eficiência, percebe-se que o PAEG debruçou-se com mais vagar sobre a questão tributária. Qualquer comparação é injusta, considerando que o Plano Trienal não teve a oportunidade de ser implementado. Algumas aproximações, contudo, são possíveis.

O PAEG partiu de um diagnóstico do quadro econômico visto em 1964, que incluía a questão tributária, como os custos de produção, a transferência de poupança privada para o Estado e queda de renda resultantes do aumento da carga tributária. A necessidade de financiamento da despesa pública não deveria ser verificado pelo aumento da carga tributária. O PAEG também analisou a questão tributária em setores específicos como transportes, mineração e desenvolvimento industrial.

O papel da tributação sob o controle da inflação foi tema constante do PAEG, que ressaltava ser "perfeitamente possível utilizar o mecanismo tributário para cobrir déficits públicos que anteriormente eram financiados através de formas inflacionárias"[38].

Assim, os dois principais vetores que o PAEG dirigia para uma reforma tributária eram: adequar o sistema tributário ao nível de desenvolvimento do país e restabelecer e ampliar a capacidade de financiamento do Estado. Nesse sentido genérico, também é uma preocupação que se lê do Plano Trienal.

Villarino[39] faz uma importante reflexão tendo em perspectiva ambos os planos, Trienal e PAEG, tão próximos no tempo. Segundo o autor, as deficiências e ambiguidades do Plano Trienal devem-se à urgência com que foi escrito e o pano de fundo em que se insere, comprometido com uma "conciliação nacional" ansiada pelo Governo Goulart, sem

---

[38] MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de ação econômica do governo, 1964-1966**. Rio de Janeiro, 1964, p. 185.

[39] VILLARINO, Leandro Vizin. A estrutura e o mercado: uma análise comparativa do Plano Trienal e do PAEG. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 2 (143), p. 372-388, abr.-jun. 2016.

perder de vista seus objetivos. O laconismo e as contradições do Trienal talvez sejam sintoma de um governo que tenta acalmar as elites, mas manter sua política de inclusão.

Nessa toada, evidencia a tranquilidade com que redigido o PAEG, não pela conquista do consenso, mas pelo regime da força. Para o autor, havia diferença emblemática entre os Planos. O Trienal revelaria que o papel do Estado era a "seleção qualitativa de investimentos corretivos", enquanto o PAEG "foca em aprimoramentos institucionais que permitam ao estado manter e incentivar um nível quantitativo de investimento agregado"[40].

Para o pó da História, o PAEG encontrou possibilidade de implementação, e a reforma tributária que se seguiu não podia desconsiderar suas balizas.

As principais alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foram a redução das espécies tributárias, a melhor definição da base econômica de incidência e a racionalização da repartição de competências. A competência residual para instituir impostos e os impostos de importação e exportação eram, agora, de competência da União. Os impostos foram classificados em internos e externos e agrupados de acordo com a base econômica: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços; e impostos especiais.

A repartição de receitas encontrou um capítulo próprio, sendo incluídas as capitais dos estados no sistema de repasse.

Restou de competência dos estados a imposição do imposto sobre a circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, sendo, agora, não cumulativo.

A essas alterações de altura constitucional, seguiram-se outras, não menos importantes, como a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, e importantes modificações na estrutura do Ministério da Fazenda.

Delfim Netto assume o Ministério da Fazenda em 1967. Sob sua batuta, João Paulo dos Reis Velloso e Mário Henrique Simonsen, futuro ministro, coordenam a elaboração de dois planos de desenvolvimento nacional: o I Plano Nacional de Desenvolvimento, ou I PND (1972 - 1974), e o II Plano Nacional de Desenvolvimento, também chamado II PND (1975 -1979).

Mário Henrique Simonsen havia trabalhado em escritório de consultoria convidado por Bulhões e Campos. Era simpático à visão liberal de Eugênio Gudin,

---

[40] VILLARINO, Leandro Vizin. A estrutura e o mercado: uma análise comparativa do Plano Trienal e do PAEG. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 2 (143), p. 372-388, abr.-jun. 2016, p. 385.

portanto bastante alinhado às proposições do Fundo Monetário Internacional.[41] É taxado por muitos como um monetarista.

O pensamento de Gudin e Bulhões fez-se presente, então, de certa forma, na redação de mais dois planos econômicos (além do PAEG).

Os PND I e II foram criados na vigência do Ato Complementar nº 43/69. Bercovici ressalta que ambos "foram totalmente impostos pelo Governo Central, desprezando-se, completamente, a participação e colaboração dos entes federados"[42].

O I Plano Nacional de Desenvolvimento foi instituído pela Lei nº 5.727, de 4 de novembro de 1971. A grande ambição era estimular o crescimento do PIB através do aumento da infraestrutura brasileira, em especial nos transportes e telecomunicações. Os bancos públicos de desenvolvimento foram orientados a estimular o crédito e o empréstimo internacional foi incentivado. O plano não trazia grandes intervenções do Estado para alterar a desigualdade social, pois levantava a crença de que o crescimento econômico traria, por si, a melhora das condições de emprego e de vida.

O II Plano Nacional de Desenvolvimento foi lançado no final do ano de 1974, pela Lei nº 6.151. O novo plano pretendia remediar as deficiências do anterior, em particular por conta da crise do petróleo, que se alastrou no mundo na década de 70.

O II PND trazia como objetivos superar o subdesenvolvimento e realizar a transformação da infraestrutura e da produção no Brasil. Pretendia fortalecer o ramo de transportes e energia, estimular a produção de insumos básicos, bens de capital e alimentos.

Como o PND I, não estava preocupado com intervenções diretas para qualificar o desenvolvimento social. Em sua retórica, as desigualdades seriam sanadas com a industrialização e o crescimento.

De fato, durante o chamado "milagre econômico" houve um crescimento do PIB, em muitos anos, em percentuais de dois dígitos. Mas isso não revelou desenvolvimento como acima se desenhou. Trata-se apenas de crescimento momentâneo, sem transformação no padrão de vida da população.

Sem uma base tributária sólida e sem incentivar um ciclo virtuoso de reserva de excedente dentro do país, recorreu-se grandemente ao financiamento internacional. Em

---

[41] BIELSCHOWSKY, Ricardo. **Pensamento Econômico Brasileiro:** o ciclo ideológico do desenvolvimentismo. 5. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2004, p. 44.

[42] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 75.

pouco tempo, a inflação atingiu níveis altíssimos, tornando-se o centro do discurso e da preocupação dos economistas nas décadas de 70 e 80.

A permanência dos PND I e II deveu-se à grande sustentação do governo militar pelos oligarcas nacionais e pelo capital financeiro internacional.[43]

Apesar dos grandes impulsos de infraestrutura (grande parte dela já ultrapassada), não houve herança transformativa dos PND I e II que se possa cunhar de desenvolvimento econômico (e social, nele incluso). Essa conclusão não impede admitir que, considerando os objetivos a que se propunha, o II PND foi que mais êxito obteve.[44]

Há que ressaltar a perda de rumo dos teóricos desenvolvimentistas nessa época. Mesmo cepalinos e economistas da Teoria da Dependência, como Fernando Henrique Cardoso, estavam tão atordoados pelos golpes do dragão inflacionário, que, também eles, deixaram de lado a continuidade de estudos globais para o desenvolvimento. Enquanto o controle da inflação ganhou a mesa de centro dos economistas, o desenvolvimento, apesar da inflação ou com ela, deixou de ser desenhado como um projeto nacional.

A Constituição de 1988 trouxe novos instrumentos, como acima vimos, para que se retomasse um enfoque sinceramente desenvolvimentista de planejamento.

1.4 Antecedentes e a Reforma Tributária de 1965/1967

Antes da Emenda Constitucional nº 18/65, o regime tributário das diferentes Constituições brasileiras não criava um sistema nacional ordenado. Equilibrava-se na gangorra entre maior centralização *versus* maior autonomia, sem preocupação maior para que a forma jurídica não implicasse entrave econômico. A Carta de 1891 foi minuciosa porque refletia a consternação com os excessos da época imperial. Os municípios passaram a ter previsão no regime tributário apenas na Constituição de 1934. A Constituição de 1937 marcou o retorno à centralização, mitigada na carta de 1946.[45]

Na década de 50, talvez o auge do Estado de Bem-Estar Social, Kaldor defendeu que o uso da tributação não apenas para fins arrecadatórios, mas também como

---

[43] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 75-76.

[44] Ibid., p. 71.

[45] SOUZA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967. p. 4.

instrumento para o desenvolvimento econômico, constitui uma herança da revolução keynesiana.[46]

Em parte, o autor tem razão, pois o uso argumentado e arquitetado da tributação para finalidades extrafiscais encontrou arcabouço na teoria econômica e jurídica, em especial após a Segunda Guerra Mundial. De outro lado, não acreditamos que o tributo possa ser neutro. Nunca o foi. Por isso, sempre teve papel, maior ou menor, de intervenção na atividade econômica.

Um bom exemplo do que afirmamos são os tributos sobre o comércio internacional, exportação e importação. Historicamente as exações foram utilizadas para impulsionar economias que se tornaram industrializadas ou como meio para subjugar economias coloniais.[47] Economias como a Inglaterra e os Estados Unidos tornaram-se fortes, valendo-se de controle tributário sobre a balança comercial, protegendo a indústria nacional.

Outro exemplo, anterior a Keynes, foi a política cafeeira no Brasil, que usou não só da queima e estoque de excedentes para manipular oferta e demanda, como também da desvalorização cambial e proteção tributária.[48]

Em verdade, após a disseminação da doutrina keynesiana, a função extrafiscal (além da arrecadação) da tributação não era mais tema renegado. Ao contrário, encontrou arcabouço teórico e ampla aceitação nas políticas fiscais adotadas nos mais diversos países de economia de mercado.

Kaldor entendia que, “havendo maior igualdade entre os níveis de vida, o poder dos governos em retardar o consumo por meio de impostos estaria consideravelmente acrescido”[49]. Para o autor, uma política de desenvolvimento econômico terá mais sucesso se a população compreender que todos suportarão igual sacrifício, o que só seria alcançado por meio da tributação. O principal desafio para os países em desenvolvimento é criar um sistema calcado em tributos progressivos e diretos, cuja arrecadação seja eficiente e com baixa evasão. Para o autor, a tributação progressiva sobre o consumo deve ser estruturada

---

[46] KALDOR, Nicholas. Tributação e Desenvolvimento Econômico. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 83-99, jan. 1957, p. 83. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/ rbe/article/view/1874>. Acesso em: 09 jul. 2017.

[47] CHANG, Ha-Joon. **Maus samaritanos:** o mito do livre-comércio e a história secreta do capitalismo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

[48] CANO, Wilson. Crise e industrialização no Brasil entre 1929 e 1954: a reconstrução do Estado Nacional e a política nacional de desenvolvimento. **Revista de Economia Política**, v. 35, n. 3 (140), p 444-460, jul.-set. 2015, p. 448. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sciarttext&pid=S0101-315720150003004444>. Acesso em: 09 jul. 2017.

[49] KALDOR, Nicholas, op. cit., p. 89.

de forma a reduzir o consumo supérfluo com o mínimo de interferência sobre os "estímulos econômicos desejáveis".

Gilberto Ulhôa Coelho, um dos integrantes da Comissão para Reforma Tributária, aclarou que o primeiro pressuposto dos trabalhos que resultaram na Emenda Constitucional nº 18 foi a divisão dos impostos segundo categorias econômicas determinadas, para só então proceder à partilha entre os entes da federação.[50]

A Comissão elaborou um projeto bastante centrado na federalização dos tributos. Para muitos, os trabalhos evidenciaram o viés centralizador político do regime militar.[51]

Para compreender as reformas aviadas, é preciso voltar-se para o quadro econômico brasileiro desde fins da década de 40. O país havia conseguido acumular reservas, muito em decorrência do processo de substituição de importações iniciado ao fim do ciclo do café na década de 30, cujo processo de industrialização e volume de exportações foram beneficiados com o desacerto econômico dos países importadores durante a Segunda Guerra Mundial.

A Constituição de 1946 criou um sistema tributário complexo e confuso do ponto de vista da repartição de competências. Além de um grande número de espécies tributárias, repartia entre União e Estados a competência para instituir impostos sobre o consumo. Competia à União instituir imposto sobre o consumo, mas competia aos estados a instituição de imposto sobre vendas e consignações. Os municípios mantiveram poder de instituir tributos próprios, sendo que os impostos municipais foram constitucionalmente previstos pela primeira vez na Carta de 1934.

Em relação aos impostos sobre o comércio internacional, o caos era maior. Cabia à União instituir imposto sobre a importação, sendo competência dos estados a cobrança de imposto sobre as exportações. O cenário trazia grandes obstáculos à formulação de um controle coerente da balança comercial.

A Carta de 1946 ficou conhecida pelo grande caráter descentralizador, não só por distribuir competências tributárias originárias, como também por prever sistemas de repasses que até hoje seguem, de certa forma, o modelo. A União repartia com estados, Distrito Federal e municípios o produto da arrecadação do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis. Repartia com os municípios, excluídas as capitais dos estados, o produto da

---

[50] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 89, p. 436-442, jul. 1967, p. 438. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/30217>. Acesso em: 09 jul. 2017.

[51] MEIRA, José de Castro. O Sistema Tributário na Constituição de 1988: os princípios gerais. **Revista de Informação Legislativa**, v. 26, n. 104, p. 69-82, jan./mar. 1982, p. 70. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181965>. Acesso em: 09 jul. 2017.

arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre o consumo. Previa, ainda, aplicação de recursos mínimos para o desenvolvimento regional da Amazônia, Nordeste e região do Rio São Francisco.

Além dos problemas da multiplicidade de tributos, a repartição das receitas também não ocorria a contento. Logo ao final da década de 40, as pressões de demanda reprimida redundaram em aumento vertiginoso da inflação.[52] O aumento de preços foi combatido com manipulação da taxa de câmbio e incentivo às importações. A despeito do nível de endividamento, o processo de substituição de importações seguiu em ascensão.

Desde a ampliação do parque industrial e diversificação da produção promovidos por Vargas no seu segundo Governo e reforçados por Juscelino Kubitschek, seguiu-se uma maior escalada da inflação. A participação do Estado na economia foi cada vez mais ampliada e estimulada, como se viu no Plano de Metas.

Os entraves de um sistema tributário cuja imposição sobre a produção e o consumo eram de mais de um ente federativo, além de ser cumulativa, prejudicavam o desenvolvimento da indústria. Esse fator e o controle da inflação centralizavam o debate econômico nos idos de 1950 e início da década seguinte.

A despeito da diversidade de tributos previstos na Constituição de 1946, a arrecadação não fazia frente às recorrentes necessidades de investimento pelo Estado.[53] A decorrência foi o sério aumento do déficit e a desaceleração do crescimento.

Instaurado o governo militar, após o golpe de 1964, as reformas engendradas para o Estado alcançaram a tributação. Além da discussão que acima apontamos, o já conhecido apoio da elite nacional e do capital estrangeiro marcaram, por óbvio, os tons em que se pautaram as reformas.

Com a posse do Presidente Castello Branco, o economista Roberto Campos, que fora presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) no Governo de JK, tomou posse como Ministro Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica, em 14 de maio de 1964, permanecendo até março de 1967. Para o Ministério da Fazenda, no mesmo período, foi nomeado Octávio Gouvêa de Bulhões. Bulhões havia sido Ministro Interino da Fazenda, no governo Café Filho, e Diretor da Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), entre os anos 1954-55 e 1961-62.

---

[52] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:** 1889-2009. Brasília: IPEA, 2010, p. 27.

[53] Ibid., p. 30.

Ambos encamparam as ideias reformistas do Governo Militar, não só no campo tributário, mas também de uma ampla reforma administrativa, como se pôde conhecer através do Plano de Ação Econômica do Governo, o PAEG, por eles orquestrado.

De importância para a pesquisa que aqui se realiza é conhecer quais as motivações políticas e econômicas de ambos os pensadores, para compreender melhor o alcance e as origens das suas realizações como burocratas. Embora eles não tenham sido os únicos a engendrar a Reforma Tributária da década de 60, foram, sem dúvida, os principais mentores.

A tal reforma acabou por dar os contornos da matriz tributária brasileira que, com alterações, até hoje se pratica no Brasil. Evidencia-se, assim, a urgência em se aproximar do pensamento dos dois economistas.

1.5 O Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) e a Emenda Constitucional nº 18/1965

Antes do Golpe Militar, havia um plano de reforma tributária, apresentado no Governo João Goulart, em dezembro de 1962. O Plano Trienal, gestado sob os auspícios do Ministro Celso Furtado, era tímido em linhas sobre uma reforma tributária. O item 5.3 do plano versava sobre a necessidade de reforma tributária, pautado em duas razões. A primeira era sua obsolescência, devendo ser adequado à estrutura do Estado brasileiro atual (da época), com vistas à "distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência da arrecadação e da fiscalização". Uma outra razão seria a necessidade de empregar a tributação como instrumento de política econômica, permitindo "orientar os investimentos segundo os interesses da economia nacional".

Com a posse do ministério do Governo Militar, entabulou-se outro plano para o país, encampado pelos Ministros Campos e Bulhões, o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), de novembro de 1964.

Evitando uma comparação de eficiência, percebe-se que o PAEG debruçou-se com mais vagar sobre a questão tributária. Qualquer comparação é injusta, considerando que o Plano Trienal não teve a oportunidade de ser implementado. Algumas aproximações, contudo, são possíveis.

O PAEG partiu de um diagnóstico do quadro econômico visto em 1964, que incluía a questão tributária, como os custos de produção, a transferência de poupança privada para o Estado e queda de renda resultantes do aumento da carga tributária. A necessidade de financiamento da despesa pública não deveria ser verificado pelo aumento

da carga tributária. O PAEG também analisou a questão tributária em setores específicos como transportes, mineração e desenvolvimento industrial.

O papel da tributação sob o controle da inflação foi tema constante do PAEG que ressaltava ser "perfeitamente possível utilizar o mecanismo tributário para cobrir déficits públicos que anteriormente eram financiados através de formas inflacionárias"[54].

Assim, os dois principais vetores que o PAEG dirigia para uma reforma tributária eram: adequar o sistema tributário ao nível de desenvolvimento do país e restabelecer e ampliar a capacidade de financiamento do Estado. Nesse sentido genérico, também é uma preocupação que se lê do Plano Trienal.

Villarino[55] faz uma importante reflexão tendo em perspectiva ambos os planos, Trienal e PAEG, tão próximos no tempo. Segundo o autor, as deficiências e ambiguidades do Plano Trienal devem-se à urgência com que foi escrito e o pano de fundo em que se insere, comprometido com uma "conciliação nacional" ansiada pelo Governo Goulart, sem perder de vista seus objetivos. O laconismo e as contradições do Trienal talvez sejam sintoma de um governo que tenta acalmar as elites, mas manter sua política de inclusão.

Nessa toada, evidencia a tranquilidade com que redigido o PAEG, não pela conquista do consenso, mas pelo regime da força. Para o autor, havia diferença emblemática entre os Planos. O Trienal revelaria que o papel do Estado era a "seleção qualitativa de investimentos corretivos", enquanto o PAEG "foca em aprimoramentos institucionais que permitam ao estado manter e incentivar um nível quantitativo de investimento agregado"[56].

Para o pó da História, o PAEG encontrou possibilidade de implementação e a reforma tributária que se seguiu não podia desconsiderar suas balizas.

As principais alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foram a redução das espécies tributárias, a melhor definição da base econômica de incidência e a racionalização da repartição de competências. A competência residual para instituir impostos e os impostos de importação e exportação eram, agora, de competência da União. Os impostos foram classificados em internos e externos e agrupados de acordo com a base econômica: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços; e impostos especiais.

---

[54] MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de ação econômica do governo, 1964-1966**. Rio de Janeiro, 1964, p. 185.

[55] VILLARINO, Leandro Vizin. A estrutura e o mercado: uma análise comparativa do Plano Trienal e do PAEG. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 2 (143), p. 372-388, abr.-jun. 2016.

[56] Ibid., p. 385.

A repartição de receitas encontrou um capítulo próprio, sendo incluídas as capitais dos estados no sistema de repasse. Restou de competência dos estados a imposição do imposto sobre a circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, sendo, agora, não cumulativo. Os pontos da reforma e como eles foram construídos serão examinados no capítulo que segue.

A essas alterações de altura constitucional, seguiram-se outras, não menos importantes, como a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, e importantes modificações na estrutura do Ministério da Fazenda.

2 FORMAÇÃO DA ATUAL MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/1965

2.1 Os trabalhos da Comissão de Reforma Tributária

Nomeada pela Portaria Interministerial GB-30, de 27 de janeiro de 1965, a chamada Comissão para Reforma do Ministério da Fazenda teve sua organização e composição encomendada à Fundação Getulio Vargas (FGV). A Comissão foi presidida pelo então presidente da FGV, Luiz Simões Lopes, tendo como relator o advogado tributarista e professor Rubens Gomes de Souza e como secretário-executivo Gerson Augusto da Silva, integrante dos quadros do Ministério da Fazenda desde 1952, em especial em postos de gestão e estratégia. Ainda, como membros, a Comissão contou com o professor Sebastião Santana e Silva, especialista do Ministério do Planejamento, o advogado tributarista Gilberto de Ulhôa Canto e Mario Henrique Simonsen, economista, então pesquisador e professor na Fundação Getulio Vargas.

A portaria que designa a Comissão foi assinada por dois ministérios, durante o governo do Presidente Humberto de Alencar Castello Branco. Pelo Ministério da Fazenda, por Octávio de Gouvêa de Bulhões. Pela pasta do Ministério Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica (criado pelo Decreto nº 53.914, de 11 de maio de 1964), assina Roberto Campos. A Reforma Tributária de 65/67 importou não só num projeto de emenda constitucional, mas também no Código Tributário Nacional e na reforma administrativa do próprio Ministério da Fazenda. O recorte dessa monografia recai, no entanto, na formação da matriz tributária aviada pela Emenda Constitucional nº 18/65, contornos já expressos na introdução.

Embora o relatório final seja obra da Comissão instituída pela Portaria Interministerial GB-30, de 27 de janeiro de 1965, no governo do Marechal Castello Branco, fato que já havia sido criada pela Fundação Getulio Vargas uma primeira Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, em 1963, durante o Governo de João Goulart. O Ministério da Fazenda e a Fundação Getulio Vargas firmaram um contrato de prestação de serviços, em dezembro de 1962, por iniciativa do então Ministro Miguel Calmon Du Pin de Almeida, o que foi ratificado em 6 de marco de 1963, já sob a gestão do Ministro Francisco Clementino San Tiago Dantas. Até a conclusão dos trabalhos da Comissão, foram titulares da pasta do Ministério da Fazenda, ainda: Carlos Alberto Carvalho Pinto, Ney Galvão e, finalmente, Octávio de Gouvêa de Bulhões.

Como já dissemos em capítulo anterior, os trabalhos da Comissão foram, desse modo, influenciados, também, pelos debates quando da formulação do Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social, vigente entre 1962 e 1963, e do seguinte Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), para os anos de 1964 a 1967. O primeiro sob o gênio de Celso Furtado, então Ministro do Planejamento. O segundo orquestrado Octávio de Gouvêa de Bulhões, respondendo pelo Ministério da Fazenda, e Roberto Campos, pelo Ministério Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica. Já demonstramos antes, foi o PAEG o plano que mais se debruçou sobre o problema tributário. Isso diz muito sobre a redação final do Projeto de Emenda Constitucional que acabou sendo aprovado sob o número 18, em 1965, na vigência da Carta de 1946.

É bom que se esclareça, portanto, que a reforma tributária era gestada, de modo oficial, desde antes do Golpe Militar de 1964. Assim, embora alguns pontos da reforma, com efeito, tenham a nítida influência do pensamento de Bulhões e de Campos, chancelados pelo Presidente Castello Branco, pode-se crer que tal proposta seria redigida de forma bem similar, na maioria dos pontos, mesmo que não tivesse ocorrido o rompimento democrático. Da leitura do Plano Trienal, pode-se especular que, talvez, houvesse maior ênfase no papel dos impostos sobre a propriedade, em especial a rural, como forma de se integrar de forma mais ampla à reforma agrária.

Ainda de se sublinhar que, em 1953, Oswaldo Aranha, Ministro da Fazenda de Getulio Vargas, nomeou a Comissão Especial do Código Tributário Nacional[57], integrada pelo próprio ministro, tendo como membros Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva, além de Alfonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior e Romeu Gibson, dos quadros administrativo-fazendários. A proposta dessa Comissão não era a reforma constitucional, embora, evidentemente, o aprovado Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) tivesse desenho possível apenas com a criação de um sistema nacional tributário em texto magno.

Enfim, não podemos afirmar que o modelo de federalismo fiscal seria, portanto, muito diverso do que restou acolhido na Emenda Constitucional nº 18/65, caso tivesse sido concluído no regime democrático.

Dentro do escopo deste trabalho, importa repetir, a grande reforma tributária da década de 1960 no Brasil importou na promulgação de uma emenda constitucional e um código tributário nacional. Grande parte dos membros que integraram a comissão de cujo

---

[57] BRASIL. Ministro da Fazenda. **Portaria nº 784.** Rio de Janeiro: DO, 20 ago. 1953.

trabalho resultou na Emenda Constitucional nº 18 de 1965 também laboraram para a redação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Esse segundo trabalho é um notável esforço de erudição e engenharia jurídica. Um resultado da preocupação dogmática e da expressão do fenômeno tributário. A Emenda Constitucional nº 18 de 1965, por seu turno, revela uma visão sobre quais externalidades de riqueza devem ser reclamadas a contribuir para o fomento do Estado e dos projetos de sociedade. Melhor dizendo, nas palavras de Francisco Dornelles, a reforma constitucional, "antes de se preocupar com os detalhes da tributação, buscou traçar uma visão estratégica da economia e da sociedade brasileira: onde estávamos e onde poderíamos chegar"[58].

Em agosto de 1964, a convite da Fundação Getulio Vargas, veio ao Brasil o professor e economista da Universidade de Columbia, Carl Shoup, com o fito de realizar um estudo sobre sistema tributário brasileiro. Após quatro semanas foi concluído o chamado "Relatório Shoup", trazendo várias sugestões para reforma tributária.[59] Esse trabalho foi debatido com os membros da Comissão, que incorporaram algumas das recomendações.

Shoup observou que o Brasil se tornou uma federação mais por desagregação do que por combinação, diferentemente dos EUA. Por essa razão, faz sentido que o poder de tributar acabe sendo distribuído pela União aos entes menores.[60] Não enxergava, no federalismo fiscal brasileiro, um modelo de desenvolvimento regional, mesmo com os fundos de participação. Concluiu que, além de criar dependência, o modelo brasileiro de distribuição de receita tributária afetava a formação dos preços. Sugeria que uma reforma do federalismo fiscal deveria passar por uma ressignificação horizontal, na qual os estados mais ricos concordassem em auxiliar os mais pobres.[61]

Rubens Gomes de Souza também reconhece o histórico protagonismo tributário da União no Brasil, lembrando que alguns casos de sobreposição de competências ocorreram, também, por conta da omissão constitucional. Cita o caso do imposto de renda, criado por lei em 1924, sem previsão na Constituição vigente de 1891, permitindo a cobrança simultânea por estados e a União.[62]

---

[58] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[59] LOPES, Luiz Simões. Foreword. In: SHOUP, Carl Sumner. **The tax system of Brazil** – A report to the Getulio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965, p. XIII e XIV.

[60] SHOUP, Carl Sumner. **The tax system of Brazil** – A report to the Getulio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965, p. 75.

[61] Ibid., p. 77.

[62] SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 4.

As principais sugestões técnicas do *Shoup Report* eram voltadas ao imposto de renda. Shoup propôs maiores deduções para dependentes, no imposto de renda da pessoa física. Para o imposto de renda das pessoas jurídicas, recomendava a vedação de dedução do imposto de renda pago nos anos anteriores, amplificação da regulamentação sobre perdas e ganhos de capital e a redução dos incentivos tributários.[63]

Sobre os incentivos ao desenvolvimento econômico, o professor da Universidade de Columbia defendia que um sistema tributário simples e claro atraia investidores e permitia o crescimento de negócios. O sistema tributário deveria conferir segurança, certeza, clareza, transparência. Capacidade para poupar não deve ser confundida com incentivo para poupar, pondera ele. Nessa toada os incentivos tributários deveriam ser reduzidos e utilizados apenas em casos específicos, quando o governo não desejasse participar diretamente da decisão de poupar ou investir. Cita o exemplo de incentivos para investimento que acabavam sendo utilizados como lucro não distribuído, sem nenhuma ou pouca inversão.[64]

Os trabalhos da Comissão de Reforma Tributária se deram em duas fases. A primeira, concluída em 18 de junho de 1965, finalizou com um relatório e dois projetos de emenda constitucional, como abaixo veremos. A segunda fase, encerrada em 30 de outubro de 1965, representa a entrega de um novo relatório que considerou as críticas feitas aos projetos anteriores; uma revisão que ou incorpora ou rebate as proposições externas.

Inicialmente, em 18 de junho de 1965, a Comissão entregou seu primeiro relatório, acompanhado de dois Anteprojetos de Emenda Constitucional, “A” e “B”. O Anteprojeto “A” tinha o principal propósito de regulamentar a figura da lei complementar e das resoluções do Senado, o que os membros consideravam imprescindível antes de uma reforma tributária. O Anteprojeto “B” continha a reforma tributária propriamente dita. Após receber críticas e refletir sobre elas, a Comissão apresentou os Anteprojetos Revisados de Emenda Constitucional, “A” e “B”, com os mesmos conteúdos, modificados ou não conforme justificativas da Comissão, no segundo relatório, de 30 de outubro de 1965. Os périplos de ambos os projetos serão abaixo narrados.

No primeiro relatório da Comissão de Reforma, de 18 de junho de 1965, revelam-se duas premissas que guiaram os trabalhos.[65]

---

[63] SHOUP, Carl Sumner. **The tax system of Brazil** – A report to the Getulio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965, p. 17-24, 61.

[64] Ibid., p. 61-62.

[65] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 30.

A primeira premissa centrava-se na visão de que os tributos deveriam ser consolidados de acordo com sua base econômica, e menos em relação à forma jurídica. Em razão disso, a Comissão primou por organizar a matriz tributária, em específico no que tange aos impostos em quatro grupos: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação de bens e, por fim, impostos especiais. Esses, pela própria natureza "especial", não comportam escaninho em alguma realidade econômica previamente fixada. Nessa premissa, a capacidade contributiva era o foco.[66]

Resta clara a guinada de compreensão da tributação: os tributos deveriam ser reduzidos, em quantidade de espécies, considerando, antes, sua dimensão econômica, prevalecendo sobre uma visão estritamente jurídico-formal. Na exposição de motivos da Proposta de Emenda Constitucional, o então Ministro da Fazenda, Octávio Gouvêa de Bulhões, ressaltou a urgência de se estabelecer um "sistema compatível com os requisitos do progresso econômico do País"[67]. Concluía que a superposição e a ampla variedade de tributos de mais de um ente tributário eram um empecilho ao desenvolvimento brasileiro.

A segunda premissa considerava que um arranjo tributário deveria integrar o desenho jurídico com o plano econômico. O primeiro relatório ecoava uma preocupação bastante difundida à época, de que a tributação no Brasil não era sistematizada, antes era um emaranhado de tensões políticas entre os entes federal, estaduais e municipais, com baixa coerência e organicidade. Esta segunda premissa representava, portanto, uma revolução no federalismo fiscal brasileiro, pretendendo superar ou mitigar os atritos entre a União, os estados e os municípios, decorrentes da falta de integração. Daí adotar-se a expressão *Sistema Tributário Nacional*, que abarcava as três esferas políticas, mas assegurando uma "unidade econômica, política e jurídica do país"[68]. Essa integração pretendia não só sistematizar como reduzir as espécies de impostos.[69]

Com algumas alterações, como veremos, o projeto que encontrou êxito merece a pecha de primeiro Sistema Tributário Nacional no Brasil, e, por decorrência da preocupação com a identidade econômica dos tributos, devemos aos esforços dessa reforma a formação da nossa matriz tributária, que manteve seu esboço na Carta de 1988.

Interessante anotar que esse ideário de um novo federalismo fiscal integrado e coordenado reconhecia as limitações históricas e políticas, assumindo-se um projeto

---

[66] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[67] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 133.

[68] Ibid., p. 31.

[69] Ibid.

inacabado. Nas palavras da Comissão, consiste em "uma primeira aproximação, a ser aperfeiçoada e completada no futuro, à medida que o permitam o desenvolvimento das condições econômicas e a consequente evolução das ideias políticas"[70].

Na apresentação do Relatório Final da Comissão, em texto de 15 de março de 1967, ressalta-se a necessidade de uma reforma tributária para fazer frente ao principal desafio: aceleração do desenvolvimento econômico e social.[71]

Para melhor compreensão do que foi a reforma e de como suas premissas foram trabalhadas até a redação aprovada da Emenda Constitucional nº 18/65, vamos examiná-las abaixo, de forma mais detalhada.

2.2 Primeira premissa: tributos, bases econômicas, repartição de competências originárias

O primeiro relatório da Comissão deixa claro que os tributos não devem ser institutos meramente formais, técnicos de arrecadação. Sem lançar mão da necessária engenharia jurídica, os tributos deveriam, antes, estar servis à sua vocação econômica, "com a flexibilidade necessária ao seu reajustamento periódico às condições econômicas efetivamente existentes"[72].

A Comissão apontava a desorganização das disposições tributárias na Constituição de 1947 como um grande empecilho de interpretação e alcance das finalidades fiscais. Para solver o problema, propôs duas Emendas Constitucionais. O Projeto de Emenda Constitucional A pretendia dar nova redação a dispositivos constitucionais acerca do processo e da competência legislativa. O Projeto de Emenda Constitucional pretendia revogar todos os dispositivos sobre poder tributário da Carta de 1947 e oferecer uma emenda que seria incorporada à parte, garantindo unicidade e criando um pioneiro sistema tributário nacional, passível de leitura contínua e lógica.

O artigo 1º da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 inaugurava o novo sistema tributário nacional enumerando os gêneros tributários que o comporiam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Mesmo não constando do rol do artigo 1º, a natureza tributária dos empréstimos compulsórios era enunciada no artigo 4º, como abaixo veremos.

---

[70] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 30.

[71] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. XII.

[72] COMISSÃO DE REFORMA, op. cit., p. 33.

A Emenda não previa “contribuições gerais” desde o projeto inicial. Tal ausência não foi indene a críticas. No Segundo Relatório, a comissão respondeu às reclamações e manteve a recusa em conferir natureza tributária às contribuições previdenciárias, reiterando pensamento já esposado pelo seu Relator, Rubens Gomes de Souza, quando dos primeiros estudos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional em 1953/54. Para o tributarista, mesmo as exações “parafiscais” ou são impostos, ou são taxas, não sendo adequado criar um *tertius genus* indeterminado, a contribuição. O texto do Segundo Relatório expressa bem a opinião não unânime dos seus membros:

> Acresce que, na doutrina mais moderna, tanto nacional como estrangeira, ganha terreno a ideia de que as espécies tributárias são apenas duas, o imposto e a taxa, enquadrando-se as contribuições como uma modalidade destas últimas. Finalmente, no pensamento, senão da Comissão, pelo menos de alguns dos seus membros, a própria contribuição de melhoria [...] é antes um imposto sobre um ganho potencial de capital, ou sobre o patrimônio cuja medida é dada pela valorização imobiliária.[73]

A não inclusão em rol constitucional de tributos ou capítulo próprio da ordem ou sistema tributário consistia em argumento recorrente para recusar natureza tributária às contribuições. A Emenda Constitucional nº 18/65 não revogou, por exemplo, o art. 157, inciso XVI, da Carta de 1946[74], que previa a existência de contribuição previdenciária, embora a Comissão não reconhecesse tratar-se de um tributo. O dispositivo foi reproduzido na Constituição de 1967 (art. 158, XVI) e Constituição de 1969 (art. 165, XVI).

Mesma sorte acompanhou as contribuições de intervenção no domínio econômico, sindical e ao salário educação. A primeira foi introduzida constitucionalmente em 1967, no §9º do art. 157, e reproduzida na Constituição de 1969 (art. 21, §2º, I, e art. 163, parágrafo único). O §1º do art. 159 da Constituição de 1967 trouxe a previsão da contribuição sindical, mantida pelo art. 166, §1º, da Constituição de 1969. Por fim, essa última acrescentou a contribuição do salário-educação, no seu art. 178.[75]

---

[73] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 89.

[74] “Art 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores:
[…]
XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte; […]”.

[75] “Art. 178. As emprêsas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos dêstes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquêle fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer.
Parágrafo único. As emprêsas comerciais e indústriais são ainda obrigadas a assegurar, em cooperação, condições de aprendizagem aos seus trabalhadores menores e a promover o preparo de seu pessoal qualificado.”

O *status* constitucional não garantiu a pacificação acerca da natureza tributária de nenhuma dessas exações.

A vinculação total e necessária do produto da arrecadação a uma finalidade específica não tinha ampla aceitação entre muitos juristas, que negavam a natureza tributária às contribuições sociais, o que só restou sedimentado, sem unanimidade, pelo Supremo Tribunal Federal após a Constituição Federal de 1988, em especial do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP[76].

Nesse escopo de reduzir o número de espécies tributárias e dar-lhes uma organização racional e eficiente, o Projeto de Emenda Constitucional B, que acabou sendo aprovado com o nº 18 de 1965, com algumas alterações, separou os impostos em grupos, de acordo com sua base econômica: comércio exterior; patrimônio e renda; produção e circulação; especiais.

Nas palavras da própria Comissão, em seu Primeiro Relatório: "pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos substancialmente aptos a servir de base à tributação"[77].

Os impostos sobre o comércio exterior englobariam o imposto de importação e o imposto de exportação. Esse último, antes da Emenda Constitucional nº 18/65, estavam sob a competência dos estados e, então, retornou à da União.

A Comissão, assertivamente, desde o primeiro relatório[78] insiste que os impostos sobre o comércio exterior são de competência federal por excelência. O argumento principal da Comissão é que a regulamentação do comércio exterior é matéria de competência privativa da União, com espeque no artigo 5º, XV, "k", da Constituição de 1946. Assim esses impostos têm finalidade extrafiscal muito mais evidente do que uma função meramente arrecadatória. Sob esse fundamento, consideravam um erro da Constituição então vigente ter atribuído a competência para instituir o imposto de exportação aos estados, no art. 19, III.

Retirar a competência dos estados para instituir o imposto de exportação e repassá-la à união exigia um esforço não apenas político, mas, antes, argumentativo. Na Exposição de Motivos, Bulhões defendeu que restasse expresso no texto do dispositivo que

---

[76] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146.733/SP**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29.06.1992, publicado no DJ de 06.11.1992.

[77] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 29.

[78] Ibid., p. 43.

o imposto de exportação deixasse de ser mera fonte de receita, passando a integrar o "processo monetário de formação de reservas"[79].

Sublinhava a vocação para intervir na política cambial e no comércio exterior a exceção à legalidade estrita trazida no §1º do art. 7º da Emenda Constitucional 18/65, permitindo que o Poder Executivo alterasse as alíquotas ou as bases de cálculo de ambos os impostos, nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

Reforçando o compromisso de que o imposto de exportação não deveria ser uma mera fonte de arrecadação para a União, a Comissão defendeu a vinculação da sua receita à formação de reservas monetárias, na forma da lei ordinária. Essa previsão restou aprovada na redação final do §2º do art. 7º da Emenda Constitucional 18/65.

Octávio Gouveia de Bulhões, na Exposição de Motivos do Projeto de Emenda Constitucional[80] que encaminhou para o Presidente da República, na qualidade de Ministro da Fazenda, enfatizou a necessidade de que o sistema tributário também fosse um instrumento de disciplina monetária.[81] Não criticou apenas o uso indevido do imposto de exportação, como também o imposto sobre transações financeiras, que na época era denominado imposto de selo. Para o economista, ambos os tributos "são excelentes meios de formação de reservas", cuja a arrecadação poderia ser destinada "a financiar as compras de títulos em caso de especulação baixista", podendo substituir "o clássico processo de redesconto"[82].

Os <u>impostos sobre o patrimônio e a renda</u> consistiram em um grupo que compreendia o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e o imposto sobre a renda e proventos (IR). O primeiro (IPTU) estaria na competência dos municípios. O segundo (ITBI), na competência dos estados. À União restaria a competência para instituir os dois últimos (ITR e IR).

O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), na redação original da Constituição de 1946, era da competência dos estados, consoante art. 19, I[83], passando à competência dos municípios pela Emenda Constitucional nº 5/1961, que deu nova redação

---

79 BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 139.

80 Nomeado, então, de Projeto de Emenda Constitucional nº 8, de 1965.

81 Ibid., p. 137.

82 Ibid., loc. cit.

83 "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:
I - propriedade territorial, exceto a urbana;

ao art. 29, I[84], e, por fim foi atribuído à União pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964, que deu nova redação ao art. 15, *caput* e inciso VII[85]. O primeiro relatório[86] da Comissão defendia a permanência da competência da União para legislar sobre imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) com base na sua característica extrafiscal como instrumento da reforma agrária, o que só seria possível e coerente em bases nacionais. Frise-se que a Comissão também defendia que os recursos da arrecadação seriam passados aos municípios como forma de compensação. No mesmo relatório, a Comissão defendia uma integração entre o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e o imposto de renda (IR), o que seria feito por lei ordinária, de modo a dar tratamento tributário coerente com o Estatuto da Terra acerca da exploração ou alienação da propriedade.

Na redação original do Projeto de Emenda Constitucional, a União deveria repassar aos municípios 80% (oitenta por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)[87]. No segundo relatório da Comissão esse percentual foi excluído alegando-se "dificuldades práticas de sua conciliação com a política socioeconômica consubstanciada no Estatuto da Terra"[88]. Passou a não haver teto para o repasse, como restou finalmente aprovado na redação do art. 20, I, da Emenda Constitucional nº 18/65[89]. Bulhões, na Exposição de Motivos do Projeto de Emenda, defendeu que uma parcela pequena da arrecadação fosse retida pela União como forma de custear as despesas de lançamento e arrecadação.[90]

Outra questão que justificava a necessidade de repasse aos municípios foi a redesignação dos impostos sobre a propriedade territorial (urbana ou rural) que constava do

---

84 Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:
I - Sôbre propriedade territorial urbana e rural; […]".

85 "Art. 15 Compete à União decretar impostos sôbre:
[…]
VII - Propriedade territorial rural.
[…]
§ 9º O produto da arrecadação do impôsto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sôbre os quais incida a tributação."

86 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 44.

87 Conforme art. 21, inciso I, alínea "a", do Projeto Original de Emenda Constitucional, nomeado de "B".

88 BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 92.

89 "Art. 20. Serão distribuídas pela União:
I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do impôsto a que se refere o artigo 8º, nº I; […]".

90 Ibid., p. 140.

Projeto de Código Tributário Nacional e acabou aprovada, consoante art. 32 da Lei 5.172/66[91]. Rubens Gomes de Souza[92] defendeu que "por força do Estatuto da Terra, a qualificação dos imóveis como 'urbanos' ou 'rurais' perdeu o sentido puramente geográfico que tinha no direito brasileiro". Estava, o autor, se referindo ao inciso I do art. 4º da Lei 4.504/64, o qual conceitua o imóvel rural como "o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada". Em razão do termo *qualquer que seja a sua localização*, o jurista não via mais possível que o direito tributário distinguisse de forma meramente geográfica a incidência do imposto territorial rural e do imposto sobre a propriedade territorial urbana.

Um particular dispositivo foi incluído na Emenda Constitucional nº 18/65, por proposição parlamentar, obrigando a União a repassar aos municípios o valor arrecadado de imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e aos estados a quantia que lhes cabia da arrecadação de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza "em prazo não maior de trinta dias, a contar da data do recolhimento", sob pena de "demissão" da autoridade arrecadadora.[93] Um tal dispositivo sobre responsabilidade foi tanto inovador, como prova de força dos deputados "municipalistas".

Sobre a harmonização entre o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e o imposto de renda (IR), Bulhões escreveu na Exposição de Motivos do Projeto de Emenda Constitucional, encaminhada ao Presidente da República:

---

[91] "Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
II - abastecimento de água;
III - sistema de esgotos sanitários;
IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior."

[92] SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 8.

[93] "Art. 20. […]
Parágrafo único. As autoridades arrecadadoras dos tributos a que se refere êste artigo farão entrega aos Estados e Municípios das importâncias recebidas correspondentes a êstes impostos, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente da ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data do recolhimento dos mesmos tributos, sob pena de demissão."

> Uma extensão territorial bem aproveitada, de elevada rentabilidade, deve estar mais sujeita ao imposto de renda do que ao imposto territorial. Se, contrariamente a propriedade é inaproveitada ou mal utilizada deve preponderar o imposto territorial sobre o da renda.[94]

Embora essa defesa feita por Bulhões seja arrojada naquele momento histórico, a proposta não foi, de fato, implementada. Resta-nos a dúvida sobre qual seria o destino do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) caso a Emenda Constitucional tivesse sido aprovada durante o regime democrático, considerando que a Comissão foi inicialmente instituída durante o governo de João Goulart, como acima já dissemos. Rememoramos aqui que o Plano Trienal, elaborado por Celso Furtado, dava bastante ênfase à reforma agrária; logo, um imposto territorial rural poderia ter um desenho diferente.

Uma das grandes críticas da Comissão ao imposto de renda no formato anterior era seu caráter meramente arrecadatório, sem preocupação de alterações da realidade econômica. Pretenderam dar-lhe um caráter mais interventivo na política econômica e de justiça fiscal. Assim era o projeto original. Já nas críticas à redação original do Projeto de Emenda Constitucional B, na redação final aprovada e nas alterações incontinenti, esse ideal ficou prejudicado, "beneficiando, principalmente, as pessoas de classe de renda mais elevada", confessa Dornelles[95].

Uma inovação do projeto original de Emenda Constitucional, então denominado "B", era a extensão também aos estados do produto da arrecadação do imposto sobre a renda das obrigações da sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias, como já era de previsão aos municípios, pelo §5º do art. 15 da Constituição de 1946.

O primeiro projeto de Emenda Constitucional ("B") elegeu a denominação "imposto de renda". O relatório original defendia que o termo "renda" era suficientemente amplo, sendo a expressão "e proventos de qualquer natureza" desnecessária[96].

Cedendo às críticas, o projeto revisto da Emenda Constitucional "B" retomou a antiga nominação "imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", como também suprimiu a expressão "ganho de capital" que foi atacada sobre argumento de que a

---

[94] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 140.

[95] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[96] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 44-45.

União desfigurasse o imposto de renda em imposto sobre patrimônio. Por essa mesma razão, a revisão resolveu retirar do Projeto de Emenda do dispositivo que previa a regulamentação legal sistemática da tributação da propriedade rural e da renda da sua exploração e alienação.[97]

Bulhões[98] compreendia que o imposto de renda tinha um papel fundamental no sistema tributário do regime federativo. Concluía que a sua arrecadação diminuta, se comparada aos, então vigentes, imposto de vendas e consignações e o imposto de consumo, era devida a duas causas principais: insuficiência de fiscalização e falta de generalização tributária. O então Ministro da Fazenda acreditava que a repartição da arrecadação com os municípios e estados aprimoraria o serviço de arrecadação do tributo e teria mais ampla aprovação popular.

Em relação ao imposto de renda da pessoa física, a Exposição de Motivos de Bulhões defendia uma maior generalização com a cobrança, tendo por início uma faixa "em nível sensivelmente superior ao que prevalece atualmente", permitindo deduções de acordo com a capacidade contributiva:

> Esse o princípio da generalização da incidência do imposto de renda, que comporta toda uma graduação de isenções parciais ou mesmo totais, devido às somas dedutíveis para encargos de família, despesas de educação, saúde e mesmo incentivos a formação de poupanças.[99]

No que tange ao imposto de renda da pessoa jurídica, a exposição de motivos defendia uma maior uniformidade no território nacional. Bulhões espelhou a compreensão que os maiores parques fabris estavam concentrados na região centro-sul, especialmente nos estados de São Paulo e Guanabara. A Comissão laborou fortemente para que estados e municípios participassem do produto da arrecadação do imposto de renda, como do imposto de consumo, através de um fundo a ser regulamentado por lei complementar, espalhando, assim, para além dos estados e municípios produtores. Com poucas modificações nesse aspecto, o projeto foi aprovado, acatando as considerações do Ministro da Fazenda.[100]

---

97 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 92.

98 BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 136.

99 Ibid., loc. cit..

100 "Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

Incluído pelo Congresso Nacional, o art. 22 da Emenda Constitucional nº 18/65 trazia uma proposta bastante moderna para a época. Tratava-se de um dispositivo sobre a possibilidade de os estados e municípios celebrarem convênios com a União, "destinados a segurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária". Com isso, poderiam angariar participação em até 10% (dez por cento) do produto da arrecadação realizada, nos respectivos territórios, oriundos do imposto de renda das pessoas físicas e do imposto sobre produtos industrializados, com exceção do incidente sobre o fumo e as bebidas alcoólicas.[101] Uma tal disposição seria embrionária do que hoje chamamos de federalismo fiscal cooperativo.

Na redação original da Constituição de 1946, em seu art. 29[102], o imposto sobre a propriedade de competência dos municípios era denominado de "predial e territorial, urbano". Com a Emenda Constitucional 10 de 1964[103], a conjunção aditiva foi suprimida para renomear o imposto como "propriedade territorial urbana". A retirada do adjetivo *predial* gerou grande discussão acerca da incidência do tributo, razão pela qual a Comissão, já no primeiro relatório defendeu a nomenclatura *imposto predial e territorial urbano*[104], o que foi mantido até a redação final aprovada da Emenda Constitucional nº 18/65[105].

Segundo Bulhões na Exposição de Motivos, o imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana preenchia vazios do imposto de renda, pois incidia

---

§ 1º A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito.
§ 2º Do total recebido nos têrmos do parágrafo anterior, cada entidade participante destinará obrigatoriamente 50% (cinqüenta por cento), pelo menos, ao seu orçamento de capital.
§ 3º Para os efeitos de cálculo da percentagem destinada aos Fundos de Participação exclui-se, do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, a parcela distribuída nos têrmos do art. 20, nº II."

[101] "Art. 22. Sem prejuízo do disposto no art. 21, os Estados e Municípios que celebrem com a União convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária, poderão participar de até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do impôsto sôbre o rendimento das pessoas físicas, e no art. 11, excluído o incidente sôbre fumo e bebidas alcoólicas."

[102] "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:
I - predial e territorial, urbano; […]".

[103] Art. 3º O art. 29 da Constituição e o seu inciso I passam a ter a seguinte redação:
"Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:
I - Sôbre propriedade territorial urbana; […]".

[104] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 47.

[105] "Art. 10. Compete aos Municípios o impôsto sôbre a prioridade predial e territorial urbana."

"notadamente no caso de residências próprias, cuja renda implícita, auferida pelo morador, escapa à tributação do imposto de renda da União"[106]. Percebe-se, aí, uma tímida mas expressa defesa de tributação de renda imputada, o que nunca gerou uma discussão muito delongada em terras brasileiras.

Originalmente, o art. 19 da Carta de 1946[107] atribuía aos estados a competência para instituir dois impostos distintos sobre a transmissão da propriedade: um, "*causa mo*rtis"; outro, em relação à transferência da "propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades". A Emenda Constitucional nº 5/1961[108] passou à competência deste último aos municípios.

A Comissão incorporou as críticas da época já no primeiro relatório[109], defendendo que as duas hipóteses de incidência deveriam ser reunidas num só imposto e sobre a competência do mesmo poder tributante, no caso, os estados. A despeito dos argumentos favoráveis aos municípios, a Comissão ponderou que a maioria dos entes não possuía estrutura administrativa capaz de arrecadar e fiscalizar o tributo. Tal solução, além de mais eficiente, reduziria os conflitos de competência.

Além da unificação do imposto, a Comissão defendeu que a hipótese de incidência sobre as transmissões a título de conferência de capital deveria ser excluída, pois representava um entrave à formação e reorganização das empresas.

Uma terceira bandeira levantada pela Comissão era de que deveria haver uma integração entre essa espécie tributária e o imposto de renda, impedindo uma sobreposição. Para tanto, resolução do senado federal deveria definir um teto para alíquota do imposto de transmissão, conforme critérios de lei complementar, sendo que o valor do imposto pago

---

[106] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 140.

[107] "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:
[…]
II - transmissão de propriedade causa mortis ;
III - transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades; […]".

[108] "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:
[…]
III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades; […]".

[109] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 45.

seria dedutível do imposto de renda devido à União. A solução foi aprovada na redação final da Emenda Constitucional nº 18/65 no §4º do art. 8º.[110]

O projeto original da Emenda Constitucional, submetido a críticas, não recebeu objeção dos municípios no que tange ao retorno sobre a transmissão *inter vivos* à competência dos estados. No relatório de revisão, no entanto, a Comissão incorporou uma importante modificação, passando a nomear o tributo como *imposto sobre a transmissão, a qualquer título de bens ou direitos*, em detrimento da antiga expressão *transmissão* inter vivos *ou* causa mortis. Argumentou-se que "transmissão a qualquer título" dispensava que se explicitasse a causa da transmissão.[111] Bulhões, na Exposição de Motivos, foi mais além:

> O fato de alguém vender uma propriedade a outrem não autoriza a admitir, pela simples transmissão, o exercício de uma atividade econômica suscetível de transmissão. Se o vendedor lucra com a transação, se aufere um ganho de capital, porque comprou por um preço e vendeu por outro, obtendo um lucro real, esse lucro deve ser taxado, não, porém, sobre o valor da transação. O vendedor estará sujeito a um imposto próprio – o imposto sobre ganho de capital, seja o bem móvel ou imóvel.[112]

O que pretendia Bulhões, ao cabo, era a supressão do imposto de transmissão de propriedade *inter vivos*, por compreendê-lo como um obstáculo ao desenvolvimento econômico. A redação final da Emenda Constitucional nº 18/65 aprovou a nomenclatura "imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia"[113]. O *nomen iuris* do tributo, no entanto, possibilitava interpretação diversa da defendida por Bulhões.

Em verdade, alguns membros da Comissão concordavam com a opinião do Ministro da Fazenda, vendo a transferência da propriedade como uma realidade designativa de lucro, devendo, logo, ser tributada apenas pelo imposto de renda. Por razões

---

[110] "§ 4º A alíquota do impôsto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do impôsto de que trata o art. 8º, nº II, sôbre o provento decorrente da mesma transmissão."

[111] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 93.

[112] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 140-141.

[113] "Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia."

políticas, revela Rubens Gomes de Souza, a extinção dos impostos sobre a transmissão de propriedade foi considerada prematura.

Um terceiro grupo, o dos impostos sobre a produção e circulação, incluía o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM); o imposto sobre produtos industrializados (IPI); o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (ISTC); e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).

De competência dos estados, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) tomaria o lugar do anterior imposto sobre vendas e consignações, também de competência estadual. O art. 12 da Emenda Constitucional nº 18/65 explicitou que essas operações poderiam ser realizadas por comerciantes, industriais e produtores. O §2º do mesmo dispositivo assegurou a não cumulatividade e a seletividade. A redação usou explicitamente o termo *não cumulativo*, que seria regulamentado por lei complementar, mas recairia apenas sobre o valor adicionado. O termo *seletividade* não foi estampado no mesmo parágrafo, que preferiu ordená-la na proibição de que o imposto incidisse "sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual".

Rubens Gomes de Souza revela que a inspiração para o modelo não cumulativo de sistema do valor acrescido foi o tributo francês, *taxe sur la valeur ajoutée.*[114]

A seletividade para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) não estava prevista em nenhum dos projetos da Comissão (original e revisado), sendo incluída na versão definitiva que o Ministro da Fazenda, Octávio Gouveia de Bulhões, encaminhou ao Presidente da República, Castello Branco.

Além da fusão de vários impostos sobre o consumo, a Comissão pretendeu mitigar a guerra fiscal entre os estados através da previsão de uma alíquota uniforme, sendo que as operações que envolvessem mercadorias com destino a diferentes estados não poderiam ser tributadas em percentual acima do "limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar", consoante redação final do §1º do art. 12 da Emenda Constitucional nº 18/65. O tal limite foi uma grande inovação resultante dos trabalhos da Comissão de Reforma. Com isso, a Comissão esmerou-se para, não só, restaurar a regra que veda a tributação discriminatória em razão da procedência e do

---

[114] SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 9.

destino dos bens, como dar-lhe balizas jurídicas, ponderada entre desigualdades regionais e autonomia dos entes tributantes.[115]

Cedendo às pressões dos municípios, no projeto revisto de Emenda Constitucional, a Comissão incluiu a competência concorrente para os municípios instituírem o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM). Os "municipalistas" alegavam perda de receita com a supressão do então imposto de indústria e profissões, que não seria adequadamente compensada com a repartição de receitas e a competência para instituir impostos sobre serviços. Embora reconhecesse que estivesse transigindo sobre sua premissa básica de não permitir sobreposições de incidência sobre a mesma base econômica, o segundo relatório da Comissão, confessava que era necessário curvar-se à realidade nacional garantindo autonomia financeira aos municípios.[116] A despeito das advertências do Ministro da Fazenda, Bulhões[117], o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 18/65 com a seguinte redação em seu art. 13:

> Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.
> Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.

O comando do art. 13 da Emenda Constitucional nº 18/65 teve vigência curta e não chegou a ser regulamentado. O art. 26, §3º, datava o início da vigência da emenda para 1º de janeiro de 1966. Antes disso, em 28 de dezembro de 1965, o Presidente da República, invocando os poderes conferidos pelo art. 30 do Ato Institucional nº 2, baixou o Ato Complementar nº 31, abolindo a competência dos municípios para instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias, sendo compensados pela participação em 20% (vinte por cento) do produto arrecadado pelo estado, referente ao mesmo imposto (art. 12 da Emenda Constitucional nº 18/65). Embora não revogasse expressamente o art. 13 da Emenda, o efeito prático do art. 1º e seu parágrafo único do Ato Complementar nº 31[118] foi impedir os

---

[115] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 49.

[116] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 95-96.

[117] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 135.

[118] "Art. 1º Do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 12 da Emenda Constitucional nº 18, 80% (oitenta por cento) constituirão receita dos Estados e 20% (vinte por cento) dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos estabelecidos neste Ato.

seus efeitos. A Constituição de 1967, não obstante mantivesse o sistema tributário nacional quase idêntico, suprimiu essa tal sobreposição de competências, não reproduzindo regra idêntica ao art. 13 da Emenda Constitucional nº 18/65.

O comando do art. 13 da Emenda Constitucional nº 18/65 teve vigência curta. A Constituição de 1967, não obstante mantivesse o sistema tributário nacional quase idêntico, suprimiu essa tal sobreposição de competências.

Segundo Dornelles, o desenho traçado para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) permitiu melhor alocação de recursos e investimentos, com especial enfoque para a não cumulatividade que tinha a vicissitude de "permitir a desoneração da carga tributária das importações" e de "não favorecer a verticalização das atividades produtivas"[119]. Por outro lado, o autor acredita que a ideia original do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) foi deformada pelo excesso de utilização deste tributo como instrumento indutor de política econômica, como "a não incidência sobre bens de capital e matérias primas importadas e uma grande gama de isenções". Outra distorção no tempo foi apontada por DORNELLES pela alteração das alíquotas internas, que, em 1968, foram reduzidas no Norte e Nordeste de 18% para 15%, e no Centro-Sul de 17% para 14%, "afetando o equilíbrio financeiro dos estados".

Era majoritária a opinião dos estudiosos de tributação da época, incluindo os membros da Comissão, que a miríade de impostos sobre o consumo e falta de uniformidade, presentes na Carta de 1947, eram grandes entraves ao desenvolvimento econômico do país.

No primeiro relatório, a Comissão aludia que o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI) deveriam ser sistematizados e harmonizados. Mais: reconheciam a identidade substancial dos dois impostos, que deveriam ser complementares. Reconhecia, assim, a Comissão, que o trajeto da produção até o consumidor final de um produto ou serviço era uma realidade que deveria ser compreendida como um todo, embora pudesse ser tributada por fatos geradores fatiados e distintos. Ambos, na verdade, tratam da tributação sobre o consumo em sentido amplo[120], necessitando de um regramento jurídico que os integrasse.

Parágrafo único. Ficam sem efeito as disposições das leis municipais relativas ao Impôsto sôbre circulação de mercadorias."

[119] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[120] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 48.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) restou sob a competência da União, por graça do art. 11 da Emenda Constitucional nº 18/65. O parágrafo único do mesmo dispositivo garantiu que o imposto seria não cumulativo e seletivo, em função da essencialidade dos produtos.

Dornelles[121] acredita que a Emenda Constitucional nº 18/65 pecou pela excessiva ampliação da base de incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI), prejudicando a seletividade. Assim conclui por acreditar que, dessa forma, o tributo "alcançava produtos de amplo consumo popular fabricados predominantemente por pequenas e médias empresas nacionais, com utilização intensiva de mão de obra".

Na redação original do Projeto de Emenda Constitucional, o art. 12 previa imunidade dos produtos destinados à exportação do imposto sobre produtos industrializados (IPI). No Projeto Revisto da Emenda Constitucional, a imunidade foi suprimida. A Comissão da reforma, no relatório de divisão, concordou com a supressão da imunidade, preferindo deixar ao legislador ordinário o julgamento sobre uma eventual isenção, de acordo com as condições econômicas.[122]

Em substituição aos vetustos imposto sobre indústrias e profissões e imposto sobre diversões públicas, aos municípios foi assegurada competência para instituir o novo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). O art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/65 excetuava dessa base de incidência os serviços compreendidos na competência tributária da União e dos estados. Para estabelecer os critérios de distinção entre os serviços, uma lei complementar seria editada, conforme reclame do parágrafo único do mesmo dispositivo.[123]

Justificando a inadequação do "imposto de indústria e profissões", o Primeiro Relatório da Comissão expunha que o tributo com essa designação possuía mais caráter de taxa, tendo sido permitido aos municípios pela Constituição de 1946 em seu art. 29, IV, como forma de garantir sua autonomia. As distorções econômicas e os problemas jurídico-administrativos eram evidentes. Em primeiro lugar, as diferentes bases de cálculo permitiam confusão com o imposto de renda ou com o imposto sobre vendas e consignações, representando bitributação. Em segundo lugar, não raras vezes, havia

---

[121] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[122] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 93.

[123] "Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12."

conflito de competência entre os entes municipais, quando as atividades econômicas eram desenvolvidas em mais de uma entidade tributante.[124]

De competência da União, estavam o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (ISTC), e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF). A intenção era de, com esses tributos, substituir o imposto sobre atos e instrumentos regulados por lei federal, conhecido como imposto do selo e previsto no art. 15, VI, da Constituição de 1946.[125]

Originalmente, o Primeiro Projeto de Emenda Constitucional atribuía à União a competência para instituir o imposto sobre operações de capitalização. O Projeto Revisado suprimiu o termo *capitalização* e incluiu a expressão *operações relativas a títulos e valores mobiliários* junto com *crédito, câmbio e seguro*, o que ficou consagrado no texto aprovado na Emenda Constitucional nº 18/65[126]. O Segundo Relatório considerou que as operações de capitalização tinham "importância econômica [...] relativa e que, de resto, se podem considerar como uma modalidade das de seguro"[127].

A redação final da Emenda Constitucional nº 18/65[128] atribuiu ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF) um papel similar ao dos impostos sobre comércio exterior, como instrumento de regulamentação de política cambial e balança comercial. Melhor dizendo, a receita líquida seria destinada à formação de reservas monetárias e as alíquotas ou as bases de cálculo poderiam ser alteradas pelo poder executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei.

O último grupo de impostos seria o dos <u>impostos especiais</u> (*excise taxes*). Os mundialmente conhecidos como *excise taxes* também são impostos sobre o consumo e a produção, mas têm por base econômica certas atividades ou bens considerados estratégicos

---

[124] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 51-52.

[125] "Art. 15. Compete à União decretar impôstos sôbre:
[…]
VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal."

[126] "Art. 14. Compete à União o impôsto:
I - sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários; […]".

[127] Ibid., p. 96.

[128] "§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do impôsto, nos casos do nº I dêste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.
§ 2º A receita líquida do impôsto nos casos do nº I dêste artigo, destina-se à formação de reservas monetárias."

ou especiais, merecendo uma política fiscal específica. Dada a importância de um tratamento econômico uniforme em território nacional, esses impostos estavam sob a competência da União. Na redação da Emenda Constitucional nº 18/65, os chamados "impostos especiais" incluíam os *excise taxes* (impostos especiais propriamente ditos) e os impostos extraordinários.

Os impostos extraordinários estavam previstos no art. 17 e seriam instituídos temporariamente, na iminência ou no caso de guerra externa, podendo assumir a base de incidência dos demais impostos previstos na Constituição. Esta exceção à bitributação exigia a extinção do imposto, de forma gradativa, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

Concentravam-se no art. 16 os impostos especiais propriamente ditos, com três grandes subespécies: (a) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza; (b) imposto sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e
(c) imposto sobre a produção, circulação ou consumo de minerais do País. O parágrafo único desse dispositivo previa que o imposto seria de incidência única sobre uma dentre as operações previstas acima, e não poderia incorrer em *bis in idem*, considerando os demais impostos previstos na Emenda. Por essa razão, os impostos especiais propriamente ditos também eram conhecidos como "imposto único".

A Comissão esforçou-se, e logrou êxito, em eliminar sobreposições de competência, tomando o cuidado de arrolar as operações especiais, com exceção da exportação, que poderia ser tributada pelo imposto próprio, de acordo com a conveniência da política de comércio exterior.[129]

Hely Lopes Meirelles, em nome da Associação Paulista de Municípios, em parecer crítico ao primeiro texto do Projeto de Emenda Constitucional, sugeriu a inclusão da possibilidade de tributação sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia nuclear, o que teve anuência da Comissão no Projeto de Revisão, sob o argumento de que o "emprego industrial [da energia nuclear] já se afigura provável em futuro próximo"[130]. O Congresso Nacional não aprovou a inclusão de energia nuclear no texto final.

---

[129] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 53.
[130] Ibid., p. 96-97.

Com as linhas traçadas acima, tivemos um painel, mais claro, de como ficou a premissa da Comissão de Reforma, desenhando e sistematizando os impostos em defesa de uma coerência com suas bases econômicas. Para os fins deste trabalho, este era um dos pontos nodais, que precisava restar esclarecido. Não se pode, no entanto, deixar de sublinhar que a Comissão laborou para melhor contorno de demais espécies tributárias.

O Projeto Original da Emenda Constitucional pretendia trazer ao texto constitucional definições conceituais das espécies tributárias. Em relação aos impostos, por exemplo, o art. 6 do Projeto afirmava ser um "tributo cobrado independentemente de qualquer atividade específica do poder público relativa ao contribuinte". Inúmeras foram as críticas ao estabelecimento de conceitos na Constituição. No Relatório de Revisão, a Comissão concordou em excluir a definição de *imposto*, mantendo-a, contudo, para *taxas* e *contribuições de melhoria.*[131]

Mister sublinhar que a grande reforma da década de 60 tomou frente legislativa com a Emenda Constitucional nº 18/65, objeto deste estudo, mas foi complementada com a aprovação do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Os trabalhos pré-legislativos se deram *pari passu*, sendo que três membros da Comissão de Reforma Constitucional também eram membros da Comissão do Projeto de Código Tributário Nacional, a saber: Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Souza. A pretensão de estender os conceitos para o campo constitucional foi, além de uma preocupação de restrição interpretativa, um reflexo do dogmatismo jurídico. O Primeiro Relatório da Comissão de Reforma Tributária Constitucional[132] revela um diálogo com a Comissão designada pela Organização dos Estados Americanos (OEA) para projetar um modelo de código tributário à América Latina, integrada pelo Professor Rubens Gomes de Souza, pelo Brasil, Professor Carlos M. Giuliani Fonrouge, pela Argentina, e Professor Ramón Valdés Costa, pelo Uruguai.

Contornando as críticas à formação de conceitos na Constituição, o Relatório de Revisão propôs suprimir o verbo *é* em relação às taxas e às contribuições de melhoria. Uma solução, parece-nos, mais conciliadora do que corretiva. O que o tempo demonstrou não parecer necessário.

Assim, a espécie tributária *contribuições de melhoria*, com mera reorganização frasal ficou estampada no art. 19 da Emenda Constitucional nº 18/65:

---

[131] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 41, 54, 91.

[132] Ibid., p. 42.

> Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Sem ter recebido críticas específicas quanto ao ponto, a Comissão entendeu por bem ampliar, ou melhor identificar, a base de incidência das taxas. Na Proposta Original, "o exercício do poder de polícia" não constava como atividade de estado cuja prestação permitisse a cobrança de taxa. *Sponte propria*, a Comissão incluiu a expressão no Projeto Revisado sob o fundamento de atender uma necessidade especifica dos municípios para "a tributação de fundos governamentais de âmbito puramente local, como o licenciamento do comércio, da indústria, ou de veículos, que hoje a Constituição regula sob a forma imprópria de impostos"[133]. A ideia ficou sedimentada no texto final da Emenda Constitucional nº 18/65[134] e restou de herança até os dias atuais no texto da Constituição Federal de 1988[135].

Por fim, a Comissão, desde o início, tomou uma posição firme, à época, trazendo para o texto constitucional o reconhecimento da natureza tributária dos empréstimos compulsórios. Diz-se isso, pois quis impor a opinião quase unânime da doutrina contra a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que negava ser o empréstimo compulsório um tributo. Desde o relatório original, a Comissão defendia, ainda, que o tributo deveria ser excepcional, sendo que sua base de cálculo só poderia coincidir com impostos federais, vez que a competência seria restrita à União.[136]

A constitucionalização dos empréstimos compulsórios como espécie de tributo excepcional de competência da União teve êxito na redação aprovada da Emenda Constitucional nº 18/65; a restrição ao *bis in idem*, porém, não: "Art. 4º Somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios".

---

133 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 97.

134 "Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.
Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a impôsto referido nesta Emenda."

135 "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[…]
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; […]".

136 Ibid., p. 41.

Temos, acima, o desenho singelo da primeira premissa, a tentativa de dar coerência entre os tributos e a realidade econômica sob a qual incide. Ficará mais claro, acreditamos, compreender como se trabalhou a segunda premissa, conforme abaixo dissertaremos.

2.3 Segunda premissa: federalismo fiscal, distribuição de receitas e o papel da legislação tributária

Ao enfatizar que a Emenda criava um sistema tributário nacional, harmonizando as competências federal, estadual e municipal, os membros da Comissão estavam convictos de que o desenvolvimento econômico do país necessitava de uma reforma do federalismo fiscal[137], além da racionalidade entre impostos e sua base econômica, com acima vimos.

Para Dornelles[138], a reforma dá início no Brasil ao ciclo de "federalismo financeiro de integração". Se, por um lado, retirava competência tributária dos estados e municípios, por outro, aperfeiçoava o sistema de repartição do produto da arrecadação.

Nessa premissa da Comissão, referendada pela aprovação da Emenda Constitucional nº 18/65, o sistema tributário deveria ser desenhado de acordo com um projeto de desenvolvimento do país, devendo, mesmo, ser modificado ou adaptado no tempo, de acordo com novos planejamentos econômicos aprovados pelos governos e pelos parlamentos.

A Comissão reconhecia, de plano, no seu Primeiro Relatório, que a reforma proposta receberia a pecha de centralizadora.[139] Reduziu a autonomia de estados e municípios para instituir tributos, ao passo que ampliava o mecanismo de redistribuição de receitas arrecadadas pela União.

Na competência tributária exclusiva dos municípios restariam dois impostos: o imposto predial e territorial urbano (IPTU) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Os estados poderiam instituir o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

Além das críticas à guerra fiscal, sobreposições de competências e indefinição de base de cálculo, o argumento-base trazido pela Comissão era antes econômico do que

---

[137] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 30.

[138] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[139] COMISSÃO DE REFORMA, op. cit., p. 31.

técnico-jurídico. Defendeu que os impostos não possuem natureza meramente arrecadatória, como também cada qual com uma gradação, extrafiscal, indutora. Assim, as normas jurídicas sobre a base de cálculo de um imposto necessitam de uma norma constitucional que vincule o tributo à realidade econômica que ele pretende alcançar, com vistas ao desenvolvimento do país.[140] Para isso, o ente tributante deve estar apto a dar a correta aplicação ao imposto, instituindo, graduando, arrecadando e destinando. Deveria haver correspondência entre as obrigações do ente federado e o objetivo econômico extrafiscal do tributo. Assim, por exemplo, fazia sentido que a União tivesse competência exclusiva para instituir os impostos sobre o comércio exterior.

Para compensar a redução da competência tributária dos municípios e estados, a Comissão propôs ampliar a estrutura de repasses da União para esses entes. Defendeu-se que haveria ganho de eficiência arrecadatória, mais consentânea, ademais, com as condições administrativas específicas, galgando vantagens, por fim, para todos os entes federados. O Primeiro Relatório da Comissão explicava que alguns tributos arrecadados pela União deveriam ser adjetivados de *nacionais*, marcando distinção de impostos meramente federais.[141]

Em texto clássico, Sampaio Dória[142] explanava que a ideia de federação não precisa comportar necessariamente a distribuição de competências tributárias privativas, mas, sim, autonomia financeira, o que poderia ser garantido de outras formas. A explanação reflete os vários modelos de federação pelo mundo, compreendendo a diferença entre federalismo político e federalismo fiscal. O mestre demonstrava que, mesmo ignorando uma competência tributária privativa própria, os entes federados poderiam receber repasses de recursos públicos de duas formas distintas. A primeira seria a participação direta, quando o ente federado recebe porcentagem de parcela da arrecadação de um tributo específico. A segunda, participação indireta, ocorreria com a entrega de certas receitas pelo ente arrecadador para fundos cujo repasse aos entes menores se daria conforme critérios estabelecidos em regras jurídicas.[143]

Se, de um lado, a leitura histórica permite perceber que uma maior centralização de competências tributárias se deu em momentos de exceção democrática, de outro, parece leviano afirmar que a autonomia tributária ampla seja necessária em democracias

---

[140] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 31.
[141] Ibid., loc. cit.
[142] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 14-15.
[143] Ibid., p. 21.

legitimadas. Basta observar modelos de federalismo fiscal como o canadense, o alemão e o australiano, para citar alguns. Forçoso sublinhar, ademais, que a Comissão para Reforma Tributária foi formada ainda em 1962, sob a Presidência de João Goulart. As críticas à constelação de competências permitida pela Constituição de 1946 ecoava forte entre contribuintes e estudiosos. Exemplo disso foram as tentativas de remodelação implementadas pelas Emenda Constitucional nº 5/61 e Emenda Constitucional nº 10/64, vistas no capítulo anterior.

Enfim, não podemos afirmar que o modelo de federalismo fiscal seria, portanto, muito diversa do que restou acolhido na Emenda Constitucional nº 18/65, caso tivesse sido concluída no regime democrático. De mais a mais, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva integraram também a Comissão Especial do Código Tributário Nacional, já designada em 1953, pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, durante o último governo Getulio Vargas[144]. Embora essa última Comissão tenha iniciado o bem-sucedido projeto de Código Tributário Nacional, muitas ideias sobre a matriz tributária e o federalismo só foram possíveis com a Emenda Constitucional nº 18/65.

Os dois modelos de participação na receita da União, tanto direta quanto indireta, foram abarcados pela reforma constitucional. No capítulo de distribuições de receitas tributárias, os artigos 20 e 23, na redação final aprovada, previam a participação direta e o art. 21, a participação indireta.

Os fundos de participação dos estados e municípios (participação indireta) era composto por um percentual da arrecadação do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Originalmente, na Emenda Constitucional nº 18/65, esse percentual foi previsto em 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação, sendo 10% (dez por cento) destinado ao fundo participação dos estados e do distrito federal e 10% (dez por cento) ao fundo participação dos municípios.[145] Esses percentuais foram reduzidos para 10% (dez por cento) no total, sendo 5% (cinco por cento) para cada fundo, pela

---

[144] Portaria nº 784 do Ministro da Fazenda, Diário Oficial, de 20 de agosto de 1953.

[145] "Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.
§ 1º A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito.
§ 2º Do total recebido nos têrmos do parágrafo anterior, cada entidade participante destinará obrigatòriamente 50% (cinqüenta por cento), pelo menos, ao seu orçamento de capital.
§ 3º Para os efeitos de cálculo da percentagem destinada aos Fundos de Participação exclui-se, do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, a parcela distribuída nos têrmos do art. 20, nº II."

Constituição Federal de 1969[146]. A partir de 1975, esses percentuais foram majorados progressivamente por várias emendas constitucionais, iniciando pela Emenda Constitucional nº 5, de 28 de junho de 1975.

A Constituição de 1946 não previa a existência de nenhum fundo de participação, mantendo a existência de três entes tributários autônomos, o federal, o estadual e o municipal. O modelo de repasses foi constitucionalizado com a Emenda Constitucional nº 18/65.

A contribuição inovadora foi a criação do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e Fundo de Participação dos Municípios, dois fundos independentes entre si, com a mesma origem e percentual, mas separados para garantir a autonomia financeira de estados e de municípios.[147] Firmava a autonomia a previsão de que o Tribunal de Contas, não a União, calculasse e autorizasse o repasse aos fundos.[148]

Bulhões[149], ao entregar o Relatório Final da Comissão, na Exposição de Motivos ao Presidente da República, ilustrava a sobreposição incoerente de tributos sobre o valor de uma mercadoria que circulava dentro de um mesmo estado. Sobre ela poderiam recair cinco diferentes tributos: imposto de vendas, taxa rodoviária, adicional, imposto sobre indústria e profissões e taxas municipais. Os dois últimos de competência do município e os demais de competência do estado. Escancarava-se a incidência em cascata quando a mesma mercadoria era destinada a outro estado, onde, novamente, os tributos incidiriam sem deduções, pois não garantida a não cumulatividade.

O capítulo da Repartição de Receitas Tributárias do Primeiro Projeto de Emenda Constitucional foi, como já previa a Comissão[150], o mais criticado. Inobstante fossem contemplados com a participação direta no produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural e do imposto sobre operações relativas à circulação de

---

146 "Art. 25. Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do artigo 21, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte:
I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;
II - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; e
III - dois por cento a Fundo Especial que terá sua aplicação regulada em lei."

147 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 99.

148 "Art. 22. […]
§ 1º A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito."

149 BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 134.

150 COMISSÃO DE REFORMA, op. cit., p. 98.

mercadorias, as municipalidades alegavam que a contrapartida não faria frente à perda de receitas.

O Projeto Original de Emenda previa que a União distribuísse, aos municípios da localização dos imóveis, 80% (oitenta por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 21, I, "a", Projeto). Os estados deveriam distribuir 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias aos respectivos municípios em que se tenham realizado as operações (art. 21, II, Projeto).

Ambas as previsões foram suprimidas do texto revisado da Proposta de Emenda.

Embora não fosse o desiderato inicial da Comissão, os reclames dos municípios resultaram na admissão do desdobramento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) entre o estado e o município. Ou seja, dois impostos de entes distintos sobre a mesma operação (bitributação constitucionalmente prevista). Regra essa aprovada no art. 13 da Emenda Constitucional 18/65:

> Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo anterior, com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.
> Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.

Em relação ao repasse da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), a Comissão cedeu e restabeleceu, no Projeto Revisado, o repasse de 100% (cem por cento) aos municípios[151], como já estava vigendo desde a Emenda Constitucional nº 10/64 que deu nova redação ao art. 29 da Constituição de 1946[152]. O Relatório de Revisão[153] reconheceu que o custo de arrecadação, cálculo e repasse poderiam trazer ineficiência ao sistema.

A previsão de distribuição, pela União, aos estados e municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre a renda (IR) das obrigações da sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias estava no Projeto Original e foi aprovada na redação final do art. 20, I, da Emenda Constitucional nº 18/65. O projeto

---

[151] "Art. 20. Serão distribuídas pela União:
I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do impôsto a que se refere o artigo 8º, nº I; […]".

[152] "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:
I - Sôbre propriedade territorial urbana; […]".

[153] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 98.

inovou trazendo os estados a participarem da forma como antes já participavam os municípios, por força do §5º do art. 15 da Constituição de 1946.

Uma relevante novidade no sistema de participação direta acabou sendo incluída no texto aprovado da Emenda Constitucional nº 18/65 por meio de sugestão parlamentar. O parágrafo único do art. 20 previa a responsabilidade funcional da autoridade arrecadadora, com pena de demissão, caso não repassasse aos municípios e estados o produto da arrecadação do imposto de renda que a eles coubesse.

Os impostos especiais sobre o consumo, de competência da União, desde a redação original do Projeto de Reforma, deveriam compor o sistema de participação direta. O art. 23 da Emenda Constitucional nº 18/65 ordenava a distribuição aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios de 60% (sessenta por cento) da arrecadação do imposto incidente sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e 90% (noventa por cento) do imposto incidente sobre operações relativas a minerais do País.

Em relação ao Projeto Revisado, o Congresso modificou parcialmente o critério de cálculo. No texto aprovado da Emenda Constitucional nº 18/65, a participação dos demais entes na arrecadação dos *excise taxes* seria regulamentada em resolução do Senado Federal, proporcionalmente à superfície e à produção e ao consumo, nos respectivos territórios, dos produtos a que se refere o respectivo imposto, segundo regras gerais de lei complementar[154]. Havia, no texto do Projeto, mais um critério: população. Tal item foi suprimido no Congresso e não restou aprovado.

O chamado "federalismo de cooperação" teve espaço sem precedentes no constitucionalismo brasileiro, com previsões nos artigos 22 e 24 da Emenda Constitucional nº 18/65.

O texto do artigo 24 já estava previsto desde a redação original do Projeto Original e foi aprovado. Introduzia na Constituição de a União e/ou os estados atribuírem aos municípios o encargo de arrecadar impostos da competência daqueles. Nesse caso os municípios seriam beneficiados com parcela ou o total da receita respectiva[155].

---

[154] "Art. 23. Do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 16, serão distribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 60% (sessenta por cento) do que incidir sôbre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e 90% (noventa por cento) do que incidir sôbre operações relativas a minerais do País.
Parágrafo único. A distribuição prevista neste artigo será regulada em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar, proporcionalmente à superfície e à produção e ao consumo, nos respectivos territórios, dos produtos a que se refere o impôsto."

[155] "Art. 24. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal, ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impôstos, de competência da União, cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto êstes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios."

Incluído por emenda parlamentar, o art. 22[156] da Emenda Constitucional nº 18/65 criava um instrumento novo e bem arrojado de cooperação federal. Com isso, os estados e os municípios poderiam assinar convênios com a União para gestão coordenada de programas de investimentos e serviços públicos, especialmente os da seara tributária. Realizado o convênio, o ente conveniado poderia receber até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do imposto de renda das pessoas físicas, e do imposto sobre produtos industrializados, excluído o incidente sobre fumo e bebidas alcoólicas (*sin taxes*). Ao frisar a atividade fiscal-tributária, a Emenda trazia um embrião de troca entre entidades de administração tributária. Gerson Augusto da Silva era notório defensor da centralização, mas acreditava que o sistema deveria prever "alguma modalidade ou regime de coparticipação"[157].

Outra modalidade de coordenação estava prevista na redação do §2º do art. 22, na numeração da redação original do Projeto de Reforma. Esse dispositivo acrescentava ao sistema de participação indireta (fundos), a possibilidade de lei complementar criar critérios de aplicação das receitas repassadas, sob o argumento expresso de "assegurar ampla e eficiente coordenação dos programas de investimento da União, dos Estados e dos Municípios, em benefício do progresso econômico e social das respectivas regiões". Já no Projeto Revisto do Projeto de Emenda, a regra foi suprimida, cedendo às críticas de que, sob argumento de coordenação, o ente federal poderia restringir a autonomia de gestão dos entes menores.[158]

Em razão das mesmas críticas, o artigo 25 da redação original do Projeto de Reforma não passou para o Projeto Revisto. Tratava-se de regra que, sob a defesa de que tendia a "excluir qualquer discrição por parte dos governos", atribuía à lei complementar o estabelecimento de prazos, forma e condições para os repasses diretos e indiretos. De certa forma, perceba-se, essa regra era internamente incongruente com as motivações da Comissão[159], que defendia uma centralização tributária com garantia de autonomia financeira por conta de repasses (nova feição para o federalismo fiscal).

---

[156] "Art. 22. Sem prejuízo do disposto no art. 21, os Estados e Municípios que celebrem com a União convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária, poderão participar de até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do impôsto sôbre o rendimento das pessoas físicas, e no art. 11, excluído o incidente sôbre fumo e bebidas alcoólicas."

[157] SILVA, Gerson Augusto da. **A Política Tributária como Instrumento do Desenvolvimento**. Brasília: ESAF, 1983, p. 338.

[158] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 99.

[159] Ibid., p. 56.

Revela-se, então, o importante papel da legislação tributária, em especial o da lei complementar, para o funcionamento do novo sistema de federalismo fiscal. O novo modelo fincado na relevância do sistema de repasses deveria garantir a autonomia dos entes federados, sem os entraves de distribuição que o então vigente modelo de leis orçamentárias criara. De um lado mais centralizador, assumidamente, a Comissão pretendia solver a questão da autonomia em face da guerra fiscal através de instrumentos legislativos que cumprissem um papel nacional, antes que federal. O primeiro relatório da Comissão afirmava que as leis complementares e as resoluções do Senado não haviam cumprido, até então, a função que deles se poderia esperar.[160] A Constituição de 1946, ao contrário das Constituições de 1891 (art. 34) e 1934 (art. 39), sequer previa explicitamente a figura da lei complementar.

Por essa razão, a Comissão, desde o início dos trabalhos, advogava a necessidade de duas emendas constitucionais. A primeira, chamada de Anteprojeto "A" pretendia regulamentar o processo legislativo, em especial o papel da lei complementar e das resoluções do Senado. Esse projeto, mesmo reconhecidamente excedendo as atribuições da Comissão, era julgado indispensável para a implementação do novo sistema tributário nacional. O segundo, o Anteprojeto "B", tinha por objeto, agora sim, a reforma tributária.

Segundo o Relatório Original, deveriam ser "complementares todas as leis necessárias para regular as condições de exercícios de princípios ou direitos que a Constituição estabelece ou reconhece"[161]. Além da necessidade de prever constitucionalmente a existência e as hipóteses de lei complementar, os membros da Comissão defendiam a explicitação de que seriam hierarquicamente superiores às leis ordinárias e materialmente diferentes das leis meramente federais, caindo-lhe melhor a alcunha de leis nacionais. Realçando o caráter nacional, a Comissão concluía que a iniciativa para propor as leis complementares necessitava ser múltipla, distribuída entre o Presidente da República, a Câmara dos Deputados, o Senado (nesses dois últimos casos pela quarta parte de seus membros, no mínimo) e, por fim, as Assembleias Legislativas dos Estados, pela maioria dos seus membros.[162]

O Anteprojeto de Emenda Constitucional "A" foi submetido a críticas, sendo duas as mais relevantes. Em primeiro lugar, criticou-se a previsão de lei complementar por acarretar excessiva centralização do sistema, o que curiosamente ia de encontro com as

---

[160] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 32.
[161] Ibid., p. 34.
[162] Ibid., loc. cit..

justificativas que a Comissão traçou para espécie legislativa. Em segundo lugar, opositores ao projeto julgavam-no, em partes, desvirtuado do propósito para o qual a Comissão foi nomeada. No Segundo Relatório, os membros admitem uma mudança parcial do Anteprojeto "A", mas mantêm seu entendimento de que sua aprovação é indispensável. Tendo grande parte dos seus membros também integrando a Comissão do Código Tributário Nacional, era de se esperar, como houve, uma defesa pelo papel da lei complementar como norma geral de direito tributário para definir "o fato gerador, a base de cálculo e, eventualmente, o contribuinte dos impostos de competência não só federal, como estadual e municipal"[163].

O escopo nodal da existência do Anteprojeto "A" era reformular o desenho das figuras legislativas e de seu processo, entendendo que o federalismo seria mais bem respeitado com a existência de figuras como a lei complementar, resoluções do Senado Federal e delegações legislativas. A despeito da grande insistência da Comissão de Reforma Tributária, o Anteprojeto "A" não restou aprovado.

O objeto do Anteprojeto "A", na verdade, restou superado pela superveniência do Ato Institucional nº 2, em 27 de outubro de 1965, como reconhece a própria Comissão, na apresentação do relatório final da reforma.[164] O referido Ato, além de tornar indireta a eleição do Presidente da República (art. 9º), reescreveu as disposições sobre emenda da Constituição (art. 2º) e sobre o processo legislativo (artigos 3º a 5º).

O Congresso Nacional aprovou, contudo, a Emenda Constitucional nº 17, de 26 de novembro de 1965. Tal Emenda não tinha origem no Anteprojeto "A", mas conseguiu incluir na Constituição o §8º ao art. 67, com a seguinte redação:

> § 8º Os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais.

De toda forma, a Emenda Constitucional nº 18/65 já trazia em seu bojo previsões de leis complementares, resoluções do Senado Federal e delegações legislativas, como já explanamos alhures. O art. 1º da Emenda anunciava que o sistema era regido, além do constante em seu próprio texto, pelo disposto "em leis complementares, em resoluções do

---

[163] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 87.

[164] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. XII.

Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em lei federal, estadual ou municipal". Estava ai, portanto, o núcleo duro da legislação tributária.

As leis complementares previstas na Emenda Constitucional nº 18/65 teriam o papel não apenas de reforçar o pacto federativo como, também, de evitar frequentes modificações na legislação tributária.[165] Assim talhadas, as leis complementares eram exigidas para a instituição de empréstimos compulsórios (art. 4º); definir o que seriam "atividades preponderantes" para fins do imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis (§2º do art. 9º); estabelecer critérios gerais para fixação das alíquotas desse último imposto (§4º do art. 9º) e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (§1º do art. 12); regulamentar a não cumulatividade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (§2º do art. 12); distinguir serviços sobre os quais incidiria imposto sobre serviços de qualquer natureza ou imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (parágrafo único do art. 15); regulamentação da aplicação do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios (§ 1º do art. 21); regras gerais para participação direta dos estados e municípios no produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e do imposto sobre operações relativas a minerais do País (parágrafo único do art. 23); e a previsão especial para vigência gradativa da Emenda para os exercícios de 1967, 1968 e 1969 (§ 1º do art. 26).

Tentando equilibrar federalismo fiscal, autonomia dos entes e efeitos extrafiscais, a Emenda Constitucional nº 18/65 não dispensou figuras como resoluções do Senado Federal e delegações legislativas, acima trabalhadas.

As resoluções do Senado Federal constituíam uma exceção constitucional ao princípio da legalidade, expresso no art. 2º, I[166], da Emenda. Justificavam-se por duas frentes. Por um lado, o Senado Federal representa, tradicionalmente, a voz dos estados da federação em participação igualitária. De outro, o papel econômico, mais presente em alguns tributos, exigia uma atividade legiferante mais ágil do que a do processo legislativo comum ou complementar.

Dessa forma, mesmo observando termos de lei complementar, o Senado Federal poderia fixar alíquota-teto para imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens

---

[165] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 139.

[166] "Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; […]".

imóveis (§ 4º do art. 9º) e para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias quando destinadas a outro estado (§ 1º do art. 12), como também regulamentar a distribuição do produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e do imposto sobre operações relativas a minerais do País, para estados e municípios (parágrafo único do art. 23).

Respondendo às críticas sobre a delegação de poderes ao Senado, o Segundo Relatório da Comissão[167] lembrava que as resoluções estariam limitadas aos muros estatuídos em lei complementar. Ademais, a criação de um outro órgão deliberativo não afastaria a acusação de influências políticas.

Há outras duas exceções à legalidade estrita no texto da Emenda Constitucional nº 18/65. Muito embora não se descreva o meio normativo (decreto, por suposto), o Poder Executivo Federal estava autorizado, desde que respeitasse limites legais, a alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários (IOF) "a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária" (§1º do art. 14). A segunda e interessante permissão era dada para que o Poder Executivo Estadual definisse o que seriam gêneros de primeira necessidade (seletividade) para fins de "não incidência" na venda a varejo, para consumidor final, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (§2º do art. 12).

O primeiro projeto de Emenda Constitucional sofreu muitas críticas ao instituir o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) na competência dos estados sobre o argumento de que seria incoerente com a premissa de eliminar sobreposições de tributos economicamente idênticos, vez que à União restava a competência para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI). O segundo relatório da Comissão respondeu que, se a crítica fosse pertinente, deveria propor que ambos os impostos fossem federais, como estava instituído até a Constituição de 1934. Ponderaram os membros da Comissão, no entanto, que a estrutura administrativa dos entes federados não estava preparada para uma mudança tão radical, inobstante reconhecessem ser esse um propósito que deveria ser buscado.[168]

---

[167] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 87-88.

[168] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 94.

Os impostos sobre a produção e o consumo eram, e ainda são, a maior fonte de arrecadação. Por isso tão controversa a extinção de várias espécies tributarias incidentes sobre esse processo econômico e a criação do imposto de circulação de mercadorias (ICM). Mais do que a designação de competência, os problemas do federalismo fiscal reclamavam outras soluções. A mitigação da guerra fiscal foi atacada com a implementação de uma alíquota-teto e com a previsão constitucional da não cumulatividade. O Senado Federal teria a competência para fixar uma alíquota máxima, uniforme, para operações interestaduais, através de resolução, de acordo com parâmetros de lei complementar (§1º, art. 12, Emenda Constitucional nº 18/65). A não cumulatividade deveria ser respeitada pelos estados de destino, obrigados a reconhecer o crédito do imposto pago no estado de origem (§2º, art. 12).

Não obstante defendesse a redução drástica do número de espécies tributárias, Bulhões qualificava de ilusória a ideia de um imposto único.[169] O Ministro acreditava fortemente no papel do imposto de renda para o desenvolvimento econômico e estabilidade para as desigualdades regionais:

> O país está a caminho de uma fase de progresso que depende, para a segurança de seu êxito, da adoção de impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída e não, de maneira antieconômica, sobre a formação do produto nacional, como ocorre hoje, de maneira acentuada.
> Em um regime de desenvolvimento equilibrado, cuja a segurança econômico-social é mantida pela estabilidade monetária, cabe ao imposto de renda o papel decisivo de esteio da arrecadação fiscal. É o imposto que além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país.[170]

Ao apresentar a Exposição de Motivos para o Presidente da República, o então Ministro da Fazenda, Bulhões, teceu comentários que foram para além da apresentação do texto da reforma. O economista deixou claro seu entendimento de que não só o imposto de renda, mas também o imposto sobre o consumo, deveria ser instituído e arrecado pela União, para, só depois, seus valores serem repassados aos estados.[171] Interessante opinião não restou acolhida, mas as divergências sobre o tema ecoam até os dias atuais. Tratava-se, e ainda se trata, de uma ideia revolucionária para o federalismo fiscal brasileiro pós-industrialização.

---

[169] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 135.
[170] Ibid., loc. cit..
[171] Ibid., loc. cit..

Não só acreditava que o imposto sobre o consumo deveria ser federal, também cria "que, em futuro próximo, com o aperfeiçoamento do processo de arrecadação, o imposto venha a recair diretamente na fase final de consumo"[172].

A Comissão, de fato, já sabia de antemão que o novo modelo receberia críticas, entretanto, em seu Relatório Revisado, não deixou de expressar sua surpresa com o propósito das reclamações:

> [...] contrariando a expectativa da Comissão e, mesmo, incorrendo em alguma incoerência, a maioria dos críticos reclamou maiores participações, em lugar de pleitear maior competência tributária originária, muito embora o fundamento invocado fosse a sempre alegada restrição da autonomia dos entes menores.[173]

A segunda premissa, compor um sistema tributário que seja nacional, continha, como era de supor, limitações ao poder de tributar. Essas limitações, núcleo de uma constituição, foram redesenhadas na Emenda Constitucional nº 18/65. Podemos agrupar, para fins didáticos, essas limitações em três grupos: limitações gerais, limitações destinadas e imunidades.

Destinadas a todos os entes tributantes, as limitações gerais são comumente adjetivadas de *princípios tributários*. Os *princípios tributários gerais* vinham arrolados nos incisos I a III do art. 2º da Emenda Constitucional: legalidade, anualidade e vedação à limitação de tráfego.

Antes constante da primeira parte do §34 do art. 141 da Constituição de 1946[174], o princípio da legalidade foi transplantado para o inciso I do art. 2º da Emenda, porém com a exceção expressa das delegações legislativas e resoluções do Senado[175], o que foi inovador em termos de redação da norma constitucional.

O "princípio da anualidade" tinha ampla acepção na segunda parte do §34 do art. 141 da Constituição de 1946. A Reforma Tributária intentou e logrou êxito em limitar o âmbito de aplicação, temporal e materialmente, do "princípio". Segundo o Relatório da

---

[172] BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 140.

[173] Ibid., p. 98.

[174] "§ 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra."

[175] "Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; […]".

Comissão[176], pretendia-se pacificar a orientação de que uma exação poderia ser cobrada caso sua instituição ou majoração tivesse vigência mesmo depois da sanção da lei orçamentária, desde que a vigência desta última lhe fosse posterior. A restrição material estava ligada à natureza dos tributos. Enquanto o §34 do art. 141 da Constituição de 1946 excetuava da anualidade a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra, o inciso II do art. 2º da Emenda restringia sua aplicação aos impostos sobre o patrimônio e a renda. A Comissão entendia que o objetivo da anualidade "só tem aplicação razoável aos impostos lançados e cobrados por período de tempo", pelo que não seria compatível com os "impostos indiretos, incidentes sobre fatos isolados e desvinculados de qualquer elemento cronológico, e também às taxas e contribuições de melhoria, [...] pela sua vinculação a serviços ou a custos"[177].

A vedação de que tributos estabelecessem limitações ao tráfego no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, constou do inciso III do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18/65. Antes aviada pelo art. 27 da Constituição de 1946[178], ressalvava a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas, o que foi excluído do texto da Reforma.

O que chamamos de limitações "destinadas" ao poder de tributar vinham no art. 3º da Emenda. O inciso I era destinado à União proibindo a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município, também conhecido por "princípio da uniformidade". Dirigido aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, o "princípio da não discriminação" vedava que os entes criassem diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino. Ambas as limitações tinham lugar nos artigos 17[179] e 32[180] da Constituição Federal de 1946, sendo mais bem delineadas no texto da Reforma.

---

[176] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 38.

[177] Ibid., loc. cit.

[178] "Art. 27. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas."

[179] "Art. 17. A União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado."

[180] "Art. 32. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza."

Por fim, as imunidades também são limitações gerais, vez que se destinam a todos os entes tributantes, mas possuem especificidades que merecem considerações à parte. O inciso IV e os §§1º e 2º do art. 2º da Emenda Constitucional[181] concentravam as regras constitucionais sobre imunidades, antes constantes do art. 31, V, alíneas "a", "b" e "c", e parágrafo único, da Constituição de 1946.[182] O escopo da Reforma era simplificar o sistema também reduzindo imunidades, isenções e incentivos fiscais.

A imunidade recíproca restou tratada na alínea "a" do inciso IV do art. 2º, IV, e seus §§1º e 2º. Assim, estavam os entes proibidos de cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Em relação ao texto original da Carta de 1946, operou-se a troca do termo *bens* pelo termo *patrimônio*. A grande inovação abarcada desde a versão original do Projeto "B", era a extensão da imunidade às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes (§1º do art. 2º). Um ponto nevrálgico da reforma estava na regra sobre imunidades para serviços públicos concedidos. Na Carta de 1946, aos poderes concedentes poderiam criar isenções, ou a União, em lei especial, relativamente aos próprios serviços. No Projeto Original, o tratamento dado aos serviços concedidos não criava regras distintas entre entes da federação, por entender que a redação era cacofônica, o que foi mantido no texto do Projeto de Emenda Constitucional nº 8 de 1965, no §2º do

---

181 "Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[…]
IV - cobrar impostos sôbre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;
d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.
§ 1º O disposto na letra a, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-sòmente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.
§ 2º O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interêsse comum."

182 "Art .31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[…]
V - lançar impostos sobre:
a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.
Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum."

art. 2. O Congresso Nacional, porém, alterou, novamente, a redação do dispositivo, restabelecendo, na prática, a antiga redação do parágrafo único do art. 31 da Carta de 1946.

A alínea b do inciso IV do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18/65 mantinha a imunidade dos templos de qualquer culto. O Projeto Original, todavia, acrescia uma restrição ao gozo da imunidade, só reclamável "na parte a este destinada" (ao culto). Ou seja, a ideia precípua da Comissão era de que só eram imunes os bens, rendas e atividades que revertessem em favor do culto.[183] Essa expressão foi retirada do texto revisado e texto final do Projeto Emenda Constitucional nº 8 de 1965, quando, no Segundo Relatório, os membros reconheceram que a restrição poderia sofrer elastério indevido, sendo que a redação enxuta permitiria que os Tribunais realizassem o controle necessário.[184]

A imunidade dos partidos políticos e instituições de educação ou de assistência social tinha previsão vigente na segunda parte da alínea "b" do inciso V do art. 31 da Constituição de 1946[185]. Esse dispositivo estabelecia uma condição para o gozo da imunidade: "*desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins*". Retirou-se essa última restrição constitucional desde o Projeto Original sendo aprovada a Emenda Constitucional nº 18/65, estabelecendo apenas que uma lei complementar fixaria requisitos a serem observados para gozo da imunidade.

Sem previsão nos dois textos de Anteprojeto, original e revisado, tampouco na redação final do Projeto de Emenda Constitucional nº 8 de 1965, a imunidade do papel foi tema de intenso debate. A intenção primeira da Comissão era suprimir essa imunidade do texto constitucional, que vinha prevista no art. 31, V, "c", da Carta de 1946[186], sem negar a possibilidade de que lei complementar conferisse isenção ao papel, aí, então, sob o alvedrio do legislador, não do constituinte.

Defendia-se a restrição "[d]os casos de imunidade constitucional a situações em que ela decorra da condição personalíssima de entes públicos, ou da preeminência de

---

[183] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 38.

[184] Ibid., p. 90.

[185] "Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[…]
V - lançar impostos sobre:
[…]
(b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; […]".

[186] "Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
V - lançar impostos sobre:
[…]
c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros."

instituições ou atividades que sejam inerentes ao próprio regime democrático”[187], desde o Primeiro Relatório da Comissão. Através de iniciativa do Congresso, todavia, a imunidade foi estampada no art. 2º, IV, “d”, da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

O Projeto Original de Emenda Constitucional “B” inovava criativamente no seu art. 3º, trazendo regra geral para criação de isenções heterônomas. A regra estabelecia o poder de a União, por lei complementar, outorgar isenções de impostos federais, estaduais e municipais, considerando necessário regular de modo sistemático atividades no interesse nacional. A advocacia do dispositivo pela Comissão estava ancorada no chamado “caráter nacional” do sistema tributário, para cuja execução precípua a lei complementar era desenhada, hierárquica e materialmente.[188]

Ao receber o texto do Projeto Original, o próprio Ministro Bulhões posicionou-se contrariamente à previsão do poder de instituir isenções heterônomas, alegando, basicamente, que o fenômeno poderia afetar a composição dos preços. A Comissão não concordou com a supressão do dispositivo, reclamada pelo Ministro, mas cedeu para lhe alterar o texto, restringindo o alcance da norma “tão só aos serviços públicos federais exercidos por concessão ou por entidades paraestatais ou de economia mista, e ainda assim quando a medida atenda a relevante interesse social ou econômico nacional”[189].

Bulhões manteve seu entendimento e retirou o dispositivo da redação final da Projeto de Emenda Constitucional nº 8, de 1965. O Congresso Nacional, contudo, introduziu regra Emenda Constitucional nº 18, de 1965, assegurando à União a competência para estabelecer isenção geral de tributos aos serviços públicos federais concedidos, desde que o fizesse por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.[190]

Digno de sublinhar, importantes dispositivos sobre limitações ao poder de tributar foram revogados da Constituição Federal de 1946 e não incorporados pela Emenda Constitucional nº 18/65.

---

[187] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 39.

[188] Ibid., p. 40.

[189] Ibid., loc. cit..

[190] “§ 2º O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interêsse comum.”

A mais significativa revogação foi do art. 202[191], que previa o princípio da capacidade contributiva. Mesmo contra abalizadas opiniões de juristas da época, a Comissão entendia que a previsão era inútil:

> Trata-se de simples regra programática, endereçada ao legislador ordinário, mas pelo menos no sistema constitucional brasileiro, insuscetível de eficácia normativa, de vez que ao juiz não se conhece latitude para apreciar os fundamentos extrajurídicos da lei.[192]

Mesmo evitando uma ponderação crítica sobre a necessidade ou não de tal previsão constitucional, não podemos deixar de anotar uma certa incongruência com os motivos elencados nos relatórios da Comissão, várias vezes citados acima. Um argumento forte em favor da reforma e da criação de um sistema nacional tributário era a imprescindibilidade de harmonia e coerência, prejudicados por decisões judiciais conflitantes.

O antigo imposto sobre o consumo de mercadorias de competência da União possuía regra expressa de imunidade do mínimo existencial do §1º do art. 15 da Carta de 1946[193] ou, para muitos, uma delegação programática para que o legislador criasse isenções para artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Não obstante a Emenda Constitucional nº 18/65 estatuísse a seletividade para o imposto sobre produtos industrializados (art. 11, parágrafo único) e para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (§ 2º do art. 12), a Comissão defendeu que a Constituição deveria conter apenas "isenções gerais, que afetem a estrutura do sistema tributário e seu funcionamento"[194]. Revogado, portanto, o §1º do art. 15 da Constituição de 1946.

Talvez onde se possa sentir mais ausência da voz do Governo João Goulart na Reforma Tributária tenha sido na revogação do parágrafo único do art. 29 da Carta de 1946[195]. Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, garantia imunidade à pequena propriedade rural familiar. No Primeiro Relatório, a Comissão

---

191 "Art 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

192 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 39.

193 "§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."

194 Ibid., p. 60.

195 "Parágrafo único. O impôsto territorial rural não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)."

apontava ser um erro da Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964 (já durante a ditadura, portanto), não haver suprimido tal imunidade quando devolveu à União a competência para instituir o imposto territorial rural (ITR). O argumento da Comissão era de que a imunidade seria revogada dada "a sua incompatibilidade com o programa da reforma agrária, de vez que empresta proteção tributária ao minifúndio"[196].

Revogou-se a previsão de não incidência, o que compreendemos se tratava de imunidade, de nenhum imposto, salvo os "gerais" sobre os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas[197].

Desde a redação original do projeto de Emenda Constitucional, chamado de "B", a competência residual seria totalmente abolida. A proposta foi aprovada com a revogação total do art. 21 da Constituição de 1946[198], que previa essa possibilidade para a União e os estados, podendo haver *bis in idem*, mas não a bitributação. Tal previsão, no entanto, foi restaurada na Constituição de 1967[199] e Constituição de 1969[200], restringindo-a à União, que poderia delegar tal poder aos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Com maiores reservas, o artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988[201] estatui a competência residual exclusivamente para a União, vedando a bitributação, o *bis in idem* e garantindo a não cumulatividade.

---

196 COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 62.

197 "Art. 203. Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1964)".

198 "Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança."

199 "Art. 19 […]
§ 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal."

200 "Art. 18. […]
§ 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal."

201 "Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; […]".

O texto final encaminhado para o Congresso foi nomeado de Projeto de Emenda Constitucional nº 8 de 1965 e teve algumas modificações[202] lançadas pelos Ministro da Fazenda, Octávio de Gouvêa de Bulhões, e Ministro Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica, Roberto Campos, como observamos pontualmente nas linhas anteriores.

A Emenda Constitucional nº 18, foi promulgada em 1º de dezembro de 1965, revogando o art. 15 e seus parágrafos, o art. 21, o §4º do art. 26, o art. 27, o art. 29 e seu parágrafo único, os de ns. I e II do art. 30 e seu parágrafo único o art. 32, o §34 do art. 141, o art. 202 e o art. 203 da Constituição de 1946, o art. 5º da Emenda Constitucional nº 3, a Emenda Constitucional nº 5 (logo, revogada redação conferida aos §§4º a 8º do art. 15, ao art. 19, seus incisos e parágrafos e ao art. 29, incisos e parágrafo único, da Constituição de 1946) e os artigos. 2º e 3º, da Emenda Constitucional nº 10 (logo, revogavam-se a redação do art. 15, *caput*, inciso VII, §9º, e do art. 29 (logo, revogava-se a redação do art. 15, caput, inciso VII, § 9º, e do art. 29, caput e inciso I).

A implementação legal da reforma tributária, explicava Rubens Gomes de SOUZA[203], dar-se-ia em três estágios. O primeiro foi a promulgação da própria Emenda Constitucional nº 18/65. O segundo seria a aprovação das leis complementares que previstas no corpo da Emenda. Por fim, a edição de leis federais, estaduais, distrital e municipais para revogar, alterar ou substituir os tributos antigos e readequá-los à Emenda e às leis complementares.

---

[202] COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014, p. 98.

[203] SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 4.

3 O DEBATE SOBRE AS BASES ECONÔMICAS E A FORMAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA – OS PENSADORES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Os membros da Comissão de Reforma Tributária e os Ministros que a nomearam, Octávio de Gouvêa de Bulhões, da Fazenda, e Roberto Campos, do Planejamento, tinham suas próprias convicções sobre o papel da tributação para o desenvolvimento econômico. Conjugaram esforços para alcançar um projeto de emenda constitucional coeso, raras vezes apontando divergências entre si, como acima vimos. A ideia era aprovar com certa agilidade um projeto de reforma tributária constitucional que possibilitasse a aprovação de um Código Tributário Nacional, que vinha sendo gestado desde a década de 40, principalmente por Rubens Gomes de Souza.

Apesar de conseguirem o sucesso, aprovando a Emenda Constitucional nº 18/65 e a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), o sistema constitucionalmente erigido foi modificado com a Carta de 1967. Para compreender este trabalho, é mister deixar claro que percebemos que a formação da matriz tributária econômica brasileira, como hoje conhecemos, foi gerada pela Emenda Constitucional nº 18/65. Houve alterações posteriores, nas constituições seguintes e suas emendas, mas o núcleo econômico das figuras tributárias, com exceção das contribuições sociais, manteve-se em seu núcleo econômico, como já reconheceu o próprio Rubens Gomes de Souza.

Aliás, o que manteve unida a Comissão que gestou a Emenda Constitucional nº 18/65 e os Ministros Bulhões e Campos foram as premissas básicas de que os tributos, em especial os impostos, deveriam ter coerência com a realidade econômica e de que o sistema deveria ser nacional, distribuindo-se competências de acordo com o papel do tributo. O escopo final era: a tributação é motor fundamental na promoção do desenvolvimento.

Muitas das idiossincrasias dos principais artífices da reforma aprovada em 1965 foram mais bem reveladas após a promulgação da Emenda e mesmo após a vigência das Cartas de 1967 e 1969. Por essa razão, topologicamente, esse capítulo se apresenta após termos detalhado os trabalhos da Comissão e alguns antecedentes relevantes.

Considerados os membros da Comissão e os Ministros que os nomearam, alguns foram mais férteis no debate acerca do sistema tributário nacional e o desenvolvimento. Destacaremos, em vista disso, o pensamento de Roberto Campos, Octávio de Gouvêa Bulhões, Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mario Henrique Simonsen, sem qualquer demérito dos demais. Das opiniões que

comungaram, já explanamos no conjunto dos trabalhos da Comissão (capítulo anterior), permitindo que, nas próximas passagens, nos debrucemos sobre pontos de vista individuais desses pensadores, incluindo reflexões posteriores à vigência da Emenda Constitucional nº 18/65 e sua revogação. O resultado de esforços que resultou na Emenda Constitucional nº 18/65 não foi apenas o trabalho da Comissão membros, mas também as inflexões dos Ministros Bulhões e Campos, além de acréscimos parlamentares. Seus membros sacrificaram muitas opiniões pessoais para que o produto fosse entregue. Reputamos, nessa toada, importante conhecer um pouco do que pensavam os principais membros da Comissão.

Apesar de inúmeras divergências doutrinárias e políticas, ao contrário do que se supõe, os economistas tidos por neoliberais brasileiros também concordavam que o Estado poderia intervir na economia, como os estruturalistas. Todos estavam assentes de que a política tributária poderia desempenhar papel importante no desenvolvimento do país. Mesmo que os chamados neoliberais defendessem a liberdade de mercado, contraditoriamente aceitavam que o tributo poderia aumentar a produtividade, como abaixo se verá. Divergiam dos desenvolvimentistas acerca da forma e dos objetivos do instrumento tributário para o desenvolvimento.

Campos e Bulhões compreendiam que os tributos deveriam desempenhar duplo papel, além da formação de receitas: estimular o desenvolvimento econômico e o controle da inflação.

O crescimento elevado do PIB brasileiro nas décadas de 50 e 60 foi acompanhado de grande endividamento público, chegando a 13% do PIB no início da década de 60.[204] O crescimento econômico foi impulsionado pelo empréstimo público e emissão de moeda, desacompanhado de uma política tributária responsável. Por essa razão, já desde a promulgação da Constituição de 1946 debatia-se acerca de uma necessária reforma tributária.

A Constituição de 1946 trazia rígidas regras tributárias e separava, anacronicamente, a competência para imposição de impostos sobre a balança comercial, típicos tributos indutores de economia. O imposto de importação era de competência da União (artigo 15, I), enquanto o imposto de exportação era instituído pelos estados (artigo 19, III).

---

[204] VARSANO, A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro: IPEA, v. 27, n. 1, abr. 1997, p. 6.

Bulhões e Campos participaram desse debate acerca da necessidade de uma reforma tributária, a qual levaram a cabo quando assumiram os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, respectivamente, nomeados pelo Presidente Castello Branco, após o golpe militar de 1964.

Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto dispensam apresentações e produziram teoria jurídica na área tributária até hoje insuperáveis. O primeiro foi o grande engenheiro do vigente Código Tributário Nacional. Mario Henrique Simonsen foi político e economista destacado. Gerson Augusto da Silva, integrante dos quadros do Ministério da Fazenda desde a década de 50, protagonizou várias e significativas modificações no órgão e esteve presente, direta e indiretamente, nas grandes discussões legislativas sobre a tributação.

3.1 Breve resumo do pensamento de Roberto Campos acerca da função da tributação

Campos entendia que o subdesenvolvimento era caracterizado pelo baixo nível de renda *per capita* e por grande parte da população ativa trabalhando em atividades de baixa produtividade. Para ele "só com o acréscimo de produtividade se aumentará a riqueza a repartir, e se eliminará a inevitável acrimônia da competição dos diversos grupos sociais por um produto estagnante ou decrescente"[205]. Defendia que esse objetivo devia ser instigado por taxa de investimento, capitalizado por "poupança nacional quando possível e poupança estrangeira se necessário"[206].

Sobre os efeitos positivos do aumento da produtividade sobre a melhoria dos padrões de vida, Furtado[207] discordava de Campos. Para aquele, uma coisa não leva necessariamente a outra, o que se pode concluir pela observação histórica. E arrematava que o resultado, em regra, foi a estratificação social.

Entendendo que apenas a industrialização seria capaz de promover o aumento de capital e absorção de mão de obra em um país subdesenvolvido, Campos[208] defendia forte estímulo às exportações, mediante redução da tributação.

Sabedor de que um dos efeitos revezes da industrialização com capital estrangeiro era a remessa de lucros ao exterior, também propunha um remédio tributário. Campos

---

[205] CAMPOS, Roberto de Oliveira. **Ensaios de História Econômica e Sociologia**. Rio de Janeiro: Apec, 1963, p. 84.
[206] Id. **A moeda, o governo e o tempo**. Rio de Janeiro: Apec, 1964, p. 44.
[207] FURTADO, Celso. **O Capitalismo Global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998, p. 69.
[208] CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A moeda, o governo e o tempo**. Rio de Janeiro: Apec, 1964, p. 113.

cogitou da aplicação de um imposto de renda progressivo, com um imposto adicional para contribuintes de alta renda. Chegou a defender, ainda, a criação de um imposto especial sobre as remessas de capital ao exterior. Com isso, acreditava possível aumentar a poupança interna. O produto da arrecadação deveria ser destinado ao Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDE), com fito de fomentar o investimento em infraestrutura.

Sobre o adicional de imposto de renda, Campos chamava de imposto sobre o lucro extraordinário, espécie de imposto sobre grandes fortunas combinado com empréstimo compulsório. Em 1959, quando presidente do BNDE, pretendia a criação do imposto com possibilidade de evolução ao contribuinte no caso de comprovação de aplicação em investimentos essenciais:

> O contribuinte poderia pagar o imposto sobre o lucro extraordinário pura e simplesmente; ou então fazer um depósito para investimento do aumento do imposto, acrescido de 50%, com a possibilidade de reaver a totalidade desse depósito contra apresentação do programa de investimentos em setores básicos.[209]

Também no combate à inflação, Campos via um papel importante a ser desempenhado pela tributação. Severo crítico da emissão excessiva de moeda, o economista pregava o controle do déficit público. Um sistema tributário poderia ser arranjado para desempenhar dois papeis anti-inflacionários: aumento de receita estatal e controle de demanda.[210] A tributação seria uma forma de alocar recursos do particular para o Estado.

A formação de preços também foi objeto de reflexão. A tendência para que o empresário repasse a carga tributária para o consumidor, nos impostos sobre o consumo, poderia ser equilibrada com uma diretriz de limitação do crédito. Para ele, a expansão monetária era a verdadeira responsável pelo aumento de preços.

Além do imposto de renda e do imposto sobre o consumo, Campos também dedicou algumas linhas sobre outros tributos. A contribuição de melhoria, cobrada pela valorização do bem imóvel em decorrência de obra pública, não deveria ser objeto de isenções, e sua arrecadação deveria ser incentivada. Um imposto sobre a herança seria uma forma de restringir ganhos pessoais não meritórios.[211]

---

[209] CAMPOS, Roberto de Oliveira. Programa de Estabilização Monetária. **Digesto Econômico**, São Paulo, ano XV, n. 147, p. 11-14, maio/jun. 1959, p. 23.
[210] Ibid., p. 28.
[211] Id. **Ensaios de História Econômica e Sociologia**. Rio de Janeiro: Apec, 1963.

O Imposto Territorial Rural, para o economista, poderia ser uma arma mais eficaz para fins de reforma agrária do que desapropriações e confiscos. Para tanto, cogitava de um imposto progressivo sobre propriedades improdutivas.

As propostas mais arrojadas do economista Campos – como o imposto de renda adicional, o imposto sobre o lucro extraordinário, o imposto específico sobre heranças e o imposto territorial rural progressivo – não foram alcançadas pelo Ministro Campos. Talvez por falta de respaldo das bancadas parlamentares, talvez por realinhamento teórico de Campos ou, provavelmente, por ambos os motivos.

3.2 Breve resumo do pensamento de Octávio Gouvêa de Bulhões acerca da função da tributação

Bulhões também acreditava que o arranjo tributário poderia fomentar a economia. A política anti-inflacionária e a redução do déficit público estavam no centro das preocupações do economista. Como Campos, entendia que a política monetária deveria estar restrita, cabendo à política fiscal promover o crescimento por meio do aumento de investimento.

Para tanto, defendeu um sistema tributário que proporcionasse incentivo de produtividade ou disciplina das forças produtivas como também das tendências de consumo, sem causar desequilíbrios no mercado.[212] Esse aumento de produtividade redundaria na formação desejável de lucros, ao mesmo tempo que a tributação deveria desestimular o lucro decorrente de especulação ou de monopólios que causem elevação de preços.[213]

Bulhões creditava muitos dos problemas de expansão econômica do país à equivocada utilização do imposto de renda e do imposto sobre o consumo. O imposto de renda, de difícil arrecadação e fácil evasão, não garantia receita ao Estado, ao contrário da tributação do consumo, que "tende a desacelerar a taxa de desenvolvimento"[214].

Como melhorias para o imposto de renda, Bulhões propôs algumas medidas. A primeira consistia na universalização, ou seja, ampliação do número de contribuintes, através da redução da faixa de isenção, alcançando maior equidade. Visando reduzir a evasão e a erosão da base tributária, em segundo lugar, defendia a diminuição das taxas

---

[212] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. Mercado e Planificação. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, ano 12, n. 2, p. 29-60, jun. 1958, p. 50.

[213] Id. As pesquisas e os planejamentos. **Digesto Econômico**, São Paulo, v. 20, n. 171, p. 53-54, maio/jun. 1963, p. 53.

[214] Id. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999, p. 113.

progressivas, calibrando melhor a carga tributária. E, por fim, sugeria a redução dos benefícios fiscais.[215]

Estranho, por outra parte, perceber que o economista filiava-se a uma ideia de capacidade contributiva de acordo com renda imputada, ou seja, renda presumivelmente economizada e que deveria ser taxada. Arrazoava, por exemplo, que um solteiro teria maior capacidade tributária do que um pai de família, sendo permitido a este último, algumas deduções.[216]

Reconhecia a facilidade de arrecadação do imposto sobre o consumo, mas reforçava a necessidade de utilização da seletividade, de modo a gravar o consumo na grandeza proporcional à essencialidade ou suntuosidade do bem ou serviço. Assim, cria que o imposto sobre o consumo poderia ser um complemento ao imposto de renda, estimulando a poupança e, por conseguinte, o investimento.[217]

Em que pese um tanto longo, o excerto abaixo merece ser reproduzido, pois dá voz ao próprio Bulhões divagando um plano geral da sua percepção da relação do imposto de renda e da formação da poupança, o que não cremos seria mais explicitado de forma indireta:

> Estamos em face de deliberada política que visa a eliminar a poupança voluntária dos indivíduos e a favorecer a acumulação de capita nas empresas.
> Analisemos as consequências econômicas desse roteiro fiscal.
> Desestimulando o hábito de poupar, acirra-se nos indivíduos a inclinação ao consumo. Essa opção é aceitável quando há excedente de capacidade produtiva, mas é de impossível aceitação quando se luta para acelerar os investimentos. Mesmo nos países fortemente capitalizados, a propensão é almejável enquanto perdura a disponibilidade dos fatores de produção. Ao atingir-se a plena utilização da capacidade produtiva, o acréscimo de propensão a consumir, resultante do acréscimo de renda, pressiona a procura de bens e serviços, em termos inflacionários. Se perdurasse o hábito de economizar, a expansão do consumo encontraria suas limitações na tendência à poupança. A inclinação ao consumo não somente imprimiria disciplina na conduta do consumidor, como também, de maneira indireta, influiria na conduta financeira do Governo e das empresas.
> Se os indivíduos têm limitadas as possibilidades da formação voluntária da poupança, é porque o governo e as empresas recorrem à poupança compulsória: o governo, por meio do acréscimo de impostos, as empresas, por meio de sobrepreços. Tais instrumentos de financiamento, precisamente por serem de fácil e eficaz drenagem da renda dos

---

[215] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999, p. 116.
[216] Id. **Economia e política econômica**. Rio de Janeiro: Agir, 1960, p. 96.
[217] BULHÕES, Octávio Gouvêa de, op. cit., 1999, p. 115.

> indivíduos, se utilizados com frequência, acabam por arrefecer o cuidado na seleção dos investimentos e o rigor nos gastos correntes.[218]

Em resumo, Bulhões assimilava o imposto de produtos industrializados e o imposto de circulação de mercadorias (impostos de consumo) como tributos sobre o investimento. Sua posição estava assentada na percepção de que ambos recaíam não só sobre o consumo, mas também sobre a produção. Por essa razão, deveria ter alíquotas baixas, o que não ocorria no Brasil, tendo efeitos negativo sobre o investimento. Nas palavras do autor:

> Aumentar o capital destinado aos investimentos, não com a finalidade de intensificar o acréscimo de renda, mas com o propósito de cobrir o aumento de custo, por força de encargos tributários, é, sem dúvida, procedimento gritantemente antieconômico, sobretudo em um país que se desenvolve com escassa disponibilidade de recursos.[219]

Para melhor compreender o que propunha como estímulo ao crescimento e à produtividade, mister ressaltar que Bulhões discordava de Campos sobre o papel do tributo sobre a formação de infraestrutura. Não via como legítimo o financiamento da infraestrutura através da tributação. Preferia que o incentivo estatal se desse por meio da emissão de títulos da dívida, assegurando ao particular a formação de poupança privada.[220]

Sobre a concessão de incentivos fiscais, reconhecia ter relevante participação na indução econômica. Preocupava, no entanto, a perenização de alguns benefícios, cuja retirada encontra resistência no jogo político[221]. Revela-se, assim, que o economista compreendia os benefícios tributários como instrumentos exclusivos para políticas anticíclicas, não para projetos de longo prazo. Ao contrário, não desejava que o sistema tributário impositivo tivesse papel anticíclico.

Na seara do comércio internacional, em que pese Bulhões ser um notório arauto da liberdade cambial, percebia que a proteção à indústria nacional seria mais bem realizada pelo imposto de importação.[222] É que, na sua acepção monetarista, a proteção nacional, incluindo a formação de preços ao consumidor, não se dá pela manipulação da taxa de câmbio, mas pelo instrumento tributário de comércio exterior (importação e exportação). Mesmo que o aumento do imposto de importação implicasse, num primeiro momento,

---

[218] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999, p. 59.
[219] Ibid., p. 116.
[220] Id. **Economia e política econômica**. Rio de Janeiro: Agir, 1960, p. 155.
[221] Id., op. cit., 1999, p. 55.
[222] Id., op. cit., 1960, p. 91.

aumento de preços ao consumidor, o prejuízo seria anulado pela intensificação da produção nacional e o consequente acréscimo de renda.[223]

Sobre o imposto de exportação, o economista chegou a cogitar de um método de compensação. Considerando que o Brasil era (é) um país exportador, a flutuação de preços consiste em um entrave aos negócios. Propunha um método estranho e de difícil implantação. Em épocas de baixa de preços, incidiria um imposto sobre a diferença entre o preço pré-definido e o preço pago pelo país importador. O valor arrecadado com esse tributo seria repassado a uma instituição financeira internacional (como o Banco Mundial). A instituição, então, emprestaria tais valores ao país exportador, que devolveria sem juros ao país importador. A vantagem do país importador seria a aquisição da matéria-prima mais barata. Tal proposta, por motivos óbvios, nunca foi discutida. Dependeria de acordos internacionais que só interessam aos países exportadores, além de sensível renúncia de soberania.

Interessante observar, nesse ponto, que mesmo um carimbado neoliberal como Bulhões tinha algumas compreensões similares às dos desenvolvimentistas, como a neutralidade mitigada, a intervenção econômica através de tributos e a proteção da indústria nacional. As diferenças residiam no modelo de utilização dessa ferramenta. Talvez essas características sejam mais visíveis no discurso do economista do que na prática de burocrata estatal. Alternava assim, posições entre a neutralidade fiscal e a neutralidade mitigada ou "não neutralidade". Insuspeito a um liberal ter uma tal visão da tributação, mas é o que ocorre no processo histórico, em geral, em que o discurso ortodoxo, muitas vezes, encobre uma prática protecionista de política internacional, não raro acompanhada de medidas internas que tendem ao acúmulo e concentração de renda.

A cumulatividade da tributação sobre a produção e o consumo, em especial no imposto sobre a circulação de mercadorias, era outro ponto sensível para ele. A Constituição de 1946 previa a competência da União para instituir imposto sobre consumo de mercadorias (artigo 15, II) e dos estados em relação ao imposto sobre vendas e consignações (art. 19, II). Em nenhum caso, previa a não cumulatividade.

O efeito cascata de tributar integralmente cada fase da produção e da distribuição era tido por nefasto ao desenvolvimento da indústria e formação dos preços. Assim,

---

[223] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. Mercado e Planificação. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, ano 12, n. 2, p. 29-60, jun. 1958, p. 57.

defendeu a não cumulatividade para essa exação[224]. A proposta logrou êxito e a medida foi adotada pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965, que, em seu artigo 12, previu a competência dos estados para criar o imposto sobre circulação de mercadorias, de forma não cumulativa (estatuída no §2º do mesmo artigo).

Por fim, uma grande preocupação de Bulhões residia na distribuição da competência tributária entre os entes federativos. Além da diminuição das espécies tributárias, propugnava uma relativa centralização da arrecadação através da União e ampliação do repasse aos entes federativos. Assim, a proposta de Reforma Tributária queria modificar o sistema de repasses da Constituição de 1946, que excluía as capitais dos estados, além de ampliar o repasse para estados e municípios do produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados. Tal proposta foi bem-sucedida e encontrou espaço na Emenda Constitucional n. 18 de 1965, no capítulo V, denominado "Das Distribuições de Receitas Tributárias".

3.3 O pensamento dos membros da Comissão de Reforma Tributária

A Comissão para Reforma do Ministério da Fazenda, que teve a Emenda Constitucional nº 18/65 aprovada, foi nomeada pela Portaria Interministerial GB-30, de 27 de janeiro de 1965, teve como membros o então presidente da FGV, Luiz Simões Lopes, o professor Rubens Gomes de Souza, relator, Gerson Augusto da Silva, secretário-executivo, além de Sebastião Santana e Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mario Henrique Simonsen.

Os trabalhos da Comissão como um bloco, seus relatórios e anteprojetos de emenda constitucional, serão examinados no capítulo seguinte, reconstituindo o trajeto que sagrou aprovada a Emenda Constitucional nº 18/65, serão examinados no próximo capítulo.

Por ora, tentaremos traçar algumas linhas sobre o pensamento individual dos principais expoentes da Comissão no que tange à política fiscal e papel da tributação.

3.3.1 A matriz tributária no pensamento de Gerson Augusto da Silva

Rubens Gomes de Souza foi, de fato, o grande engenheiro jurídico da Reforma de 65-66, relator dos projetos de Emenda Constitucional nº 18/65 e de Código Tributário Nacional. Gerson Augusto da Silva alcançou menor notoriedade, mas talvez seja o maior pensador sobre a praticabilidade e estrutura tributária, material e funcionalmente.

---

[224] BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1966, p. 140.

Ingressou nos quadros do Ministério da Fazenda na década de 1952, como auxiliar de contabilidade. Desde cedo, destacou-se por sua visão orgânica e sistematizada dos problemas que se lhe punham. Em 1955, integrou a comissão para elaboração do Código Tributário Nacional, que entregou o projeto ao Congresso em 1957.

Já em 1962, ajudou a instituir e integrou a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Seu histórico profissional, se, de um lado, pode ter-lhe rendido alguns vícios de perspectiva, de outro, assim percebemos, foi a maior autoridade sobre a administração tributária de seu tempo.

Defendeu que todo tributo tinha um aspecto extrafiscal, indutor, por isso a tributação, ou melhor, a política tributária, deveria inserir-se numa perspectiva maior, de política fiscal.

Gerson Augusto da Silva dedicou muito tempo ao estudo das funções da tributação desde o Estado Garante até o Estado Interventor. Mesmo que a função dos tributos tenha evoluído de mero instrumento de arrecadação para, somando-se, estabilizador da economia e distribuidor de riqueza, Silva ressalta, contudo, que as pesquisas, à exceção da função estabilizadora, acabaram se restringindo à microeconomia, restando prejudicada a análise da política fiscal como instrumento das estratégias de desenvolvimento.[225] Limitar a política fiscal à função corretiva é reducionista, pois ela pode desempenhar outras funções, como a alocação e a distribuição de renda.

A explanação do seu pensamento de forma organizada, realizando classificações, é notável. Parte, de início, da divisão da política econômica em duas atividades: definição de objetivos e escolha de instrumentos.

Para ele, a política fiscal constitui uma das políticas econômicas de tipo instrumental, "concebida como o exercício do poder do Estado para optar entre objetivos econômicos alternativos e para, uma vez definidos os objetivos, escolher os meios ou instrumentos mais aptos para alcançá-los"[226] Ateleológica, pois não define *a priori* os objetivos.

Refinando a sistematização das ideias, Silva propõe a divisão da política fiscal em dois ramos.[227] O primeiro, política orçamentária, incluía a política de despesas públicas (nível das despesas; e estrutura das despesas) e a política de receitas ou de financiamento das despesas (nível das receitas tributárias; nível das demais receitas correntes; e nível da

---

[225] SILVA, Gerson Augusto da. **A Política Tributária como Instrumento do Desenvolvimento**. Brasília: ESAF, 1983, p. 93.
[226] Ibid., p. 76.
[227] Ibid., p. 76-85.

dívida pública). O segundo, a política tributária, preocupa-se com a distribuição da carga tributária e os efeitos dos tributos sobre o processo econômico.

Desses ramos, Silva ressalta o papel de dois para os objetivos do desenvolvimento: a política tributária e a política de despesas públicas no que respeita à sua estrutura. Ambos se relacionam diante de um processo não apenas de desenvolvimento, mas, também, de estabilização. Nessa ótica, seria possível o desdobramento da Política Fiscal em outros dois ramos: política fiscal conjuntural, de curto prazo, relativa aos objetivos de estabilização e política fiscal estrutural, de longo prazo, referente aos objetivos de desenvolvimento.[228]

A política fiscal conjuntural definiria a política de despesas, no que se refere à variação de seu nível global; e a política de receitas, limitada à eleição das fontes de recursos para o financiamento das despesas públicas, com indicação da participação relativa de cada fonte.

Por mirar a longo prazo, a política fiscal estrutural definiria os objetivos de desenvolvimento em relação à política de despesas, no que se refere à determinação de sua estrutura; e à política tributária, entendendo-se que inclui os problemas resultantes da forma de distribuição da carga tributária e seus efeitos sobre o processo econômico.

Perceba-se que o autor insere a política tributária, de forma mais evidente, na política fiscal de longo prazo.

Nessa estrutura, composição e dinâmica das despesas públicas são essenciais para as estratégias de desenvolvimento, em especial nos países periféricos. Acreditava que o mesmo se poderia dizer da política tributária. Por isso, defendia a necessidade de um estudo, à época inexistente, sobre os problemas específicos da política tributária, em especial, deduz-se, o gasto tributário indireto.[229] Definir a carga tributária, exigia, logo, apurar o montante global de despesas, para, só então, esquadrinhar a participação que as receitas tributárias terão em seu financiamento.

Resumia em um conceito a política tributária, como "o ramo da política fiscal que trata (a) da distribuição da carga tributária; e (b) dos efeitos dos tributos sobre o processo econômico"[230].

Para mensurar os efeitos dos tributos sobre o processo econômico seria mister considerar as alterações dos níveis de receita disponíveis e dos preços relativos dos bens,

---

[228] SILVA, Gerson Augusto da. **A Política Tributária como Instrumento do Desenvolvimento**. Brasília: ESAF, 1983, p. 81-82.
[229] Ibid., p. 82.
[230] Ibid., p. 83.

serviços e fatores de cada tributos sobre o comportamento dos agentes econômicos. Assim, teria o Estado uma ferramenta para induzir o processo econômico e de desenvolvimento. Tal preocupação já era longeva no pensamento de Gerson Augusto da Silva.[231]

A técnica tributária possuía grande relevância para identificar as particularidades de cada tributo e como ele interage com o conjunto.[232]

O legado de Gerson Augusto da Silva foi um reclame para que estudiosos, economistas, juristas, legisladores e governos compreendessem a distinção entre objetivos e instrumentos de política econômica. Eleitos os objetivos, os instrumentos, incluindo a tributação, deveriam ser calibrados de acordo com a meta desejada coletivamente.

3.3.2 A matriz tributária no pensamento de Rubens Gomes de Souza

Rubens Gomes de Souza foi o relator não apenas da Comissão que redigiu o projeto da Emenda Constitucional nº 18/65, mas, principalmente, da Comissão do Projeto de Código Tributário Nacional, gestado desde a década de 40 e, finalmente, aprovado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A cronologia dos veículos legislativos foi inversa à dos seus projetos. Embora, como acima expomos, a ideia de reforma constitucional tributária era pensada, pelo menos, desde o último Governo Vargas, a versão inicial de projeto de Código Tributário Nacional foi idealizada antes pelo gênio de Rubens Gomes de Souza. Como já citamos, a Emenda Constitucional nº 18/65 foi desenhada para permitir a edição do Código Tributário Nacional, o qual seria incompatível com a Constituição de 1946. É verdade que uma versão do projeto de Código foi enviada ao Congresso Nacional em 1954, esforçado em adequar-se à Carta vigente. Com exceção do relatório do então deputado Aliomar Baleeiro, restou dormente na Câmara dos Deputados. O projeto de nova Constituição traçado pela Comissão nomeada em 1956 pelo então Ministro da Justiça, Nereu Ramos, não foi exitoso e não permitiria a aprovação do Código, pois sugeria mudanças tímidas na ordem tributária. Criticou-se fortemente a Emenda Constitucional nº 05/1961 por ter propósitos mais políticos do que econômico-jurídicos.[233]

---

[231] SILVA, Gerson Augusto da.. **Sistema Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1948.

[232] ATCHABAHIAN, Adolfo. Gerson Augusto da Silva: um idealista do desenvolvimento latino-americano. **Revista de Administração Pública,** Rio de Janeiro: FGV/Escola Brasileira de Administração Pública, p. 05-13, jan./mar. 1975.

[233] SOUZA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 4-5.

Renomado jurista, Rubens Gomes de Souza compreendia que os vícios do regime tributário então vigente decorriam da definição, pela Constituição, dos impostos pelo critério jurídico, e não econômico. Isso "possibilitava distorções de conceitos jurídicos, ou de interpretações jurisprudenciais, que conduziam à coexistência de impostos formalmente distintos mas substancialmente idênticos", como também permitiu a cobrança de taxas, pelos diferentes entes, que eram verdadeiros impostos.[234]

A proposta de compreender o fenômeno tributário a partir da sua realidade econômica era a pedra de toque da Reforma e para a qual convergiam seus mentores.

A miríade de impostos e taxas sobre o consumo, além de uma sobreposição impositiva sobre esse fato econômico, explicava Souza[235], também abarcava áreas limítrofes. Exemplificava com o imposto municipal de indústrias e profissões que, além de se sobrepor a outros impostos federais e estaduais, era calculado em alíquotas percentuais sobre a receita bruta, duplicando a incidência, de modo sub-reptício, do imposto de renda, federal.

Interessante ponto de vista acerca do federalismo fiscal já era admitido. Não obstante a Emenda Constitucional nº 18/65 tenha trazido a previsão de participação indireta (fundos) e reorganizado o modelo de participação direta, reconhecia-se que a última

> […] levou muitos Municípios a descurar quaisquer medidas tendentes ao seu desenvolvimento econômico, ou mesmo a se desinteressar da arrecadação dos seus próprios tributos, pois de outro modo estariam reduzindo o excesso de arrecadação do Estado, no qual participam sem qualquer custo ou esforço.[236]

Ainda hoje, o modelo de repartição de receitas da Constituição de 1988 é acusado de manter clientelismos e não incentivar o esforço tributário próprio. Os governos locais têm o bônus do repasse, sem o ônus político do exercício do poder tributante.[237] Isso descola, muitas vezes, a percepção das necessidades do município pelos cidadãos, não

---

[234] SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 2-3.
[235] Ibid., op. cit., p. 2.
[236] Ibid., p. 15.
[237] GASPARINI, Carlos Eduardo; MELO, Cristiano Santos Lúcio de. **Equidade e Eficiência Municipal**: Uma Avaliação do Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Brasília: ESAF, 2003, p. 44-60. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPremio/financas/1tefpVIIIPTN/1premio_tfdp.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

conseguindo estabelecer uma relação coerente entre a instituição do tributo e o correlato gasto.[238]

Reconhecendo a dor de "pai da obra", Rubens Gomes de Souza teceu severas críticas à deformação quase imediata da reforma tributária englobada pela Emenda Constitucional nº 18/65 e pela Lei 5.172/66.

Paralelemente à Comissão de Reforma Tributária, em 1965, constituiu-se outra, para elaborar um novo Projeto de Constituição, que culminou na Carta de 1967. Inicialmente, os membros e autores do projeto eram Orozimbo Nonato, Themístocles Cavalcanti, Levi Carneiro e Seabra Fagundes. Entre a Emenda Constitucional nº 18/65 e Constituição de 1967, Rubens Gomes de Souza aponta a deformação imediata da Emenda e do Código Tributário Nacional, recém aprovados "por uma série de atos legislativos, de hierarquia nem sempre bem definida"[239]. Alteraram a Emenda Constitucional nº 18/65, como vimos no capítulo anterior, o Decreto-lei nº 28, de 14 de novembro de 1966, e o Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966. A Lei nº 5.172/66 foi modificada, pelo menos por dois Atos Complementares, o de nº 27, de 8 de dezembro de 1966, e o de nº 34, de 30 de janeiro de 1967.

A Constituição Federal de 1967, promulgada em 24 de janeiro, embora mantivesse a matriz tributária da Emenda Constitucional nº 18/65, não mais organizava os impostos em grupos de acordo com a base econômica para, só então, distribuir as competências. Mais: restaurou a competência residual a cargo da União.[240] Isso teria derrubado a premissa básica da Emenda: criar um sistema tributário nacional que reduzisse o conflito entre os entes federados. Não se tratava de mero "problema formal de técnica legislativa, ou mesmo apenas redação"[241], revelando que a pecha de centralizadora dada à Reforma de 65/66 não era merecida, comparada à redação da Nova Constituição.

---

[238] REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, jul./set. 1995, p. 13.

[239] SOUZA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 5-6.

[240] "Art. 19. […]
§ 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal."

[241] Ibid., p. 8-9.

O Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966, ampliou a área de incidência antes limitada, dando nova redação ao art 178 do CTN.[242] Permitiu-se, com isso, que fosse instituída taxa em mais uma "hipótese" de poder de polícia: referente à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público.

A Emenda Constitucional nº 18/65 e a Lei nº 5.172/66 acresceram a possibilidade de cobrança de taxas sobre o exercício do poder de polícia, cuja definição foi limitada pela última na redação original do art. 178. A pretensão era, no entanto, que a instituição de taxas não invadisse campo econômico dos impostos.

Rubens Gomes de Souza viu na ampliação aviada pelo Ato Complementar nº 31 o retorno à confusão entre o gênero taxa e o gênero imposto e, mais grave, classificando como poder de polícia uma atividade que representava, de fato, outro poder estatal, o de intervenção no domínio econômico.[243] Essa atividade, na Constituição de 1967, passou a ser base da figura de uma contribuição, a CIDE.

As Constituições de 1967 e 1969 pretendiam reconhecer natureza tributária às contribuições sociais. Antes, o Decreto-Lei nº 27, 14 de novembro de 1966, já havia, por meio transverso, modificado o quadro de tributos da Emenda Constitucional nº 18/65, ao dar nova redação ao art. 218[244] do Código Tributário Nacional e permitir a instituição de contribuições gerais, além dos tributos antes previstos.

---

[242] "Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interêsse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de intêresse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

[243] SOUZA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 10.

[244] "Art. 218. As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade.
I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o impôsto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;
II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os artigos 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 26 de agôsto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constitução Federal;
III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei número 4.214, de de março de 1963;
IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966; V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais, criadas por lei."

Fazendo coro a Aliomar Baleeiro, Souza[245] descria de um conteúdo jurídico-tributário para o termo *parafiscalidade*, instrumento apenas de arrecadação. Propunha, porém, muito embora criticamente, trazer para a legalidade qualquer instrumento coercitivo de captação de recursos, incluindo as contribuições "genéricas". Sua sugestão não foi acatada nem quando da apresentação do Projeto de Código Tributário Nacional, em 1954, nem por ocasião do Projeto de Emenda Constitucional nº 18/65. O Decreto-Lei nº 27, 14 de novembro de 1966, era, portanto, evidentemente inconstitucional, mesmo diante da redação original da Carta de 1946, em cuja redação não viam os intérpretes possibilidade de uma contribuição social configurar gênero ou espécie tributária.

A natureza tributária dessas exações não foi tema pacífico, mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, como vimos em capítulo anterior.

Anualidade, advogava Souza[246], tem utilidade para impostos com base de cálculo complexiva, não para instantâneos, não se podendo falar em prejuízo de planejamento para o contribuinte. A Constituição de 1967[247], ao retomar a mesma regra de 1946, sem a restrição feita pela Emenda Constitucional nº 18, para que a anualidade fosse aplicada apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, traria entraves para o desenvolvimento econômico, barrando algumas políticas públicas que precisassem de recursos no mesmo exercício.

A limitação à instituição de isenções heterônomas pela União na Emenda foi suprimida na Carta de 1967. Poderia, assim, o Governo Federal conceder isenções de impostos estaduais e municipais, sem ressalvas, podendo alcançar qualquer serviço público (não só o federal concedido) e qualquer atividade da iniciativa privada. Criticando a expansão, Rubens Gomes de Souza revela que, talvez, fizesse sentido a advertência antes feita pelo Ministro Bulhões, no sentido de que as isenções heterônomas pudessem até ter arcabouço jurídico, mas não possuíam respaldo ético. Seriamente em risco estava a concorrência leal entre os entes tributantes.[248]

Essas as linhas gerais que distinguiram o pensamento do relator da Emenda Constitucional nº 18/65 e as quais queríamos sublinhar.

---

[245] SOUZA, Rubens Gomes de. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 10-13.

[246] Ibid., p. 16-17.

[247] "Art. 150. […]
§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

[248] Ibid., p. 11-19.

3.3.3 A matriz tributária no pensamento de Gilberto de Ulhôa Canto.

Advogado de proeminência, Gilberto de Ulhôa Canto pensava a Emenda Constitucional nº 18/65 sob três premissas. Todas constavam dos relatórios da Comissão, já apreciados em capítulo anterior, mas é possível identificar as opiniões particulares desse tributarista.

O primeiro pressuposto era de que os tributos deveriam ser organizados em categorias econômicas para, só então, proceder-se à distribuição de competências. Só via a concretização de um sistema tributário nacional após a Emenda Constitucional nº 18/65. Antes disso, percebia apenas um "conjunto de normas constitucionais esparsas, sem interligação metódica, inspiradas por simples razões de conveniência política"[249].

Nessa toada, lembra o esforço da Comissão para aprovar o Projeto de Emenda Constitucional "A", o que não obteve êxito, como acima visto. Reclama a importância do adequado tratamento da lei complementar para o funcionamento de uma federação, em especial o sistema tributário nacional. Na década de 60, a distinção entre leis federais e leis nacionais não estava assentada. Leis complementares seriam sempre leis nacionais, pois regulariam matéria de interesse de todos os entes da federação.

Sobre a federação brasileira, Gilberto de Ulhôa Canto expressou opinião que o diferenciava. Questionava a participação dos municípios no arranjo federativo, pois possuíam "relativa soberania política"[250]. Em especial, sobre a distribuição de competências tributárias, a divisão tricotômica não poderia trazer resultados aceitáveis. A classificação dos impostos costuma ser dualística, embora duvidasse da utilidade de tal proceder: diretos ou indiretos, reais ou pessoais, internos ou externos. Considerada a realidade econômica da tributação, a conferência de autonomia tributária aos municípios poderia ser entrave a um projeto de desenvolvimento harmônico.

O segundo pressuposto era de que a tributação não deveria ser amarrada em vestes jurídico-formais. Isso trazia mais problemas do que soluções. Deveria ser pensada, antes, repete-se, sob o aspecto econômico.[251]

Por cabo, atualizar a concepção e Federação no Brasil foi premissa que transpassou todo o Projeto de Emenda, não sem grandes reclames de estados e municípios. Argumentou-se que a Emenda Constitucional nº 18/65 apresentava vício de

---

[249] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 89, p. 436-442, jul. 1967, p. 437. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/30217>. Acesso em: 09 jul. 2017.

[250] Ibid., loc. cit.

[251] Ibid., loc. cit.

inconstitucionalidade, face ao §6º do art. 217 da Constituição de 1946, que vedava a deliberação de "projetos tendentes a abolir a Federação ou a República". Atacava Canto:

> [...] um conceito de Federação em que se admite implícito o poder discricionário de os Estados regularem suas finanças com desprezo 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 desprezo 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.[252]

Por outro lado, fazia-se a defesa da distribuição indireta de receitas através dos fundos. Impostos sobre a renda e o consumo deveriam ser instituídos e arrecadados pela União, através de lei federal, com vistas à uniformidade. A partilha da receita, no entanto, era meritória pois Estados e Municípios criavam as condições favoráveis para a "instalação de indústrias e para o desenvolvimento de atividades lucrativas". Esse argumento labutava em favor dos entes federados mais ricos, produtores. Canto reconhecia o ponto, mas advogou pela causa dos Municípios e Estados mais pobres (de destino), merecendo revisão o sistema de participação na riqueza nacional, garantindo-lhes superação do atraso e alcance ao desenvolvimento. Enxergava no modelo de Fundos de Participação dos Estados e de Participação dos Municípios um arranjo que garantia certo automatismo de repasses, como também no papel do Tribunal de Contas um escudo contra excessos do Governo Federal.[253]

Por derradeiro, merece relevo o rebate de que a Emenda Constitucional nº 18/65 teria sido excessivamente meticulosa. Sem desmerecer a repulsa ao dogmatismo exacerbado, lembrou que a pouca disciplina conceitual do regime anterior causava distorções, como sobreposições de competência e criação de tributos questionáveis.[254]

---

[252] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 89, p. 436-442, jul. 1967, p. 436-442. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/30217>. Acesso em: 09 jul. 2017, p. 436-442.

[253] Ibid., p. 440-441.

[254] Ibid., loc. cit.

3.3.4 A matriz tributária no pensamento de Mario Henrique Simonsen

Mário Henrique Simonsen tinha formação em engenharia civil e economia, mas sua participação na vida política brasileira restou marcada pelo seu perfil de economista. Foi professor na Fundação Getulio Vargas, Ministro da Fazenda no Governo Geisel e Ministro do Planejamento no Governo Figueiredo.

Para o economista, o principal desafio do sistema tributário nacional era o equilíbrio entre a centralização e a descentralização.[255] A questão não passava apenas pelo reconhecimento de um ente como integrante da federação. Era necessária que a distribuição de competências tributárias e o repasse de receitas fossem proporcionais às distribuições de encargos, ou seja, de competências materiais (prestações estatais).

Reconhecia na Carta de 1967 um sistema tributário moderno e coerente, porém mais centralizador ainda do que a Emenda Constitucional nº 18/65. O movimento descentralizador teria sido retomado no Governo Geisel até a Constituição de 1988, em uma escala crescente dos percentuais de repasse aos estados e municípios da arrecadação federal. A contrapartida, redistribuição de atribuições, porém, não ocorreu.

Entre um momento de maior centralização e alcance da maior participação, as dívidas dos estados e municípios com a União cresceram sem controle. No contrapasso, a descentralização de receitas sem a consequente redistribuição de funções causou aumento da inflação, com endividamento interno e externo.

O aumento de repasses aos estados e municípios sem novas atribuições de funções acabou, gradualmente, dando conforto político aos entes.[256] Rezende[257] e Afonso[258] concordam em parte com a afirmação. Comparando receita, gastos e atribuições, os professores defendem que os estados foram os grandes prejudicados, em especial na Carta de 1988.

A estratégia da União não foi sábia, criando ou majorando espécies tributárias, algumas duvidosas, cuja arrecadação não precisava ser compartilhada. Deixou de envidar esforços para aprimorar os impostos mais importantes, como o imposto de renda e o imposto sobre produtos industrializados. Concluía que a tributação do lucro das pessoas jurídicas tornou-se abusivo.

---

[255] SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992, p. 1.

[256] Ibid., p. 2.

[257] REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, jul./set. 1995, p. 9.

[258] AFONSO, José Roberto. **Descentralização fiscal na América Latina**: estudo de caso do Brasil. Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, 1994, p. 71 (Relatório de Pesquisa, 4).

Simonsen entendia que a solução para o impasse girava na órbita de cinco perguntas e suas respostas.[259]

A primeira questão pretendia tornar o sistema tributário neutro em relação à inflação. Para ele, a Lei 8.383/91 desatou o nó ao criar a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) Como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e para a contabilidade para efeitos fiscais. O modelo foi modificado em 1996, com a instituição da SELIC, pela Lei nº 9.430.

Melhorar a fiscalização tributária era outra questão. O sigilo bancário seria o maior entrave. Como não invadir a privacidade ao tempo em que coíbe a sonegação e a fraude? Simonsen acreditava que os bancos deveriam ser corresponsáveis, informando à Secretaria da Receita Federal a existência de contas falsas e movimentações erráticas. Convênios de fiscalização deveriam ser firmados entre União, Estados e Municípios.

A terceira indagação, talvez a mais importante, estava em saber como modificar a atual repartição de rendas entre União, Estados e Municípios; inclusive no que tange ao processo de endividamento. Era mister, antes de tudo, reconhecer que havia implicações políticas às quais os parlamentares não estavam dispostos a enfrentar. Sugeriu-se, aqui, duas modificações: uma em relação aos mecanismos de participação; outra em relação à transferência de encargos ou funções estatais.

O modelo de participação poderia ser revisto com a previsão de que aos estados e municípios fossem repassadas porcentagens do produto da arrecadação de todos os tributos federais e com o efetivo manejo dos impostos únicos (*excise taxes*, como os impostos únicos sobre minerais, sobre energia elétrica, sobre combustíveis e lubrificantes), subespécies dos chamados "impostos especiais'', virtuosos em vincular a despesa ao contribuinte.

Sobre a transferência de encargos, além de remodelar a distribuição de competências materiais, restringir ou, mesmo, impedir os repasses voluntários, consistia em medida de ordem. Não concebia a tática de "compra de apoio" através do repasse de verbas.

O financiamento da previdência social, quarta questão, seria alcançado com o fim das contribuições compulsórias e com a adoção de um modelo de capitalização, como opção de cada trabalhador, tendo inspiração na experiência chilena.

---

[259] SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992, p. 2.

Quinta e derradeira pergunta era: como simplificar o atual sistema tributário? A eliminação da contribuição previdenciária defendida seria parte da resposta. A grande inflexão, no entanto, recaía sobre o imposto de renda. Simonsen, membro da Comissão que elaborou a Emenda Constitucional nº 18/65, diferentemente de Rubens Gomes de Souza, tecia elogios à Carta de 1967, vendo nela um "sistema tributário funcional e moderno"[260]. Isso não o impediu de revelar uma crítica particular ao desenho do imposto de renda, superior aos demais tributos por medir economicamente a capacidade tributária de forma objetiva.

O economista enxergava na progressividade do imposto de renda um fator de complexidade ao sistema tributário. Defendia a mitigação da característica ou a volta ao modelo proporcional (de alíquota única). Adjetivava de romântica a crença de que a progressividade faria justiça fiscal, pois não seria o imposto de renda o único imposto a redistribuir a riqueza, o que seria mais bem alcançado pela despesa pública direta, e não pela indução econômica via tributo. O excesso de progressividade, para ele, desincentivava o trabalho, a formação de poupanças, o investimento e o empreendedorismo.

Sobre o imposto de renda da pessoa jurídica, recomendava a adição dos juros pagos ao lucro tributável, como base de cálculo, e a subtração dos juros recebidos, pois os juros, na verdade, são transferências de capital. Para Simonsen, tributar a pessoa jurídica ou a pessoa física escondia o problema de escolher entre contribuinte e responsável tributário, pois "o imposto de renda da pessoa jurídica nada mais é do que a tributação dos seus sócios ou acionistas"[261].

O processo de simplificação do imposto de renda da pessoa física passaria pela redução do número de alíquotas. Numa etapa inicial existiriam três alíquotas (zero, dez por cento e vinte e cinco por cento), seguida do momento em que a alíquota intermediária seria extinta e se alargaria o limite de isenção.

A complexidade traria um sem número de brechas para elisão e sonegação, além de enormes dificuldades de fiscalização. Cita tributos de baixa arrecadação e controle problemático, cuja instituição desaconselha veementemente, como o imposto sobre grandes fortunas e o imposto de ganhos de capital em Bolsa. Resumia suas observações:

---

[260] SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992, p. 9.

[261] Ibid., p. 7.

“um imposto nunca é justo se não puder ser efetivamente cobrado. E, para que a cobrança efetiva seja possível, é preciso que o imposto seja simples”[262].

De sensível matiz liberal, as posições de Simonsen são controversas. As proposições abertas podem ser rebatidas ou defendidas em monografias específicas (já o foram). Para o objeto deste trabalho e seu corte necessário, pretendemos apenas, neste capítulo, montar um panorama das ideias próprias de um dos proeminentes membros da Comissão acerca do papel da tributação.

[262] SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992, p. 8.

4 O BALANÇO CRÍTICO DO LEGADO DA REFORMA

Após o conteúdo aqui alcançado, pretende-se apontar as principais críticas à Emenda Constitucional nº 18/65 no tempo que a sucedeu e, mais, apresentar as principais análises sobre os seus efeitos a partir de suas premissas, antes expostas.

Rezende e Afonso[263] afirmaram que o "sistema tributário que emergiu [...] foi de fundamental importância para alavancar o processo econômico e a industrialização do país, tendo, ademais, trazido ganhos importantes para o objetivo de fortalecimento da Federação".

Para refletirmos sobre essa declaração, pretendo trazer algumas contribuições de estudiosos sobre alguns vetores que julgamos importantes: estrutura da reforma, federalismo fiscal, distribuição de renda e, por fim, desenvolvimento econômico.

4.1 Críticas à estrutura da Emenda Constitucional nº 18/1965

Aprovada com quórum baixo e mediante muita discussão, o desenho técnico da Emenda Constitucional nº 18/1965 foi bastante elogiado, pelo menos, no seu intento de racionalização e criação de um sistema tributário que fosse nacional.

O legado principal da Emenda Constitucional nº 18/65 foi a criação da matriz tributária brasileira, com o desenho dos impostos de acordo com bases econômicas, muito similar ao que temos hoje. "A Carta de 1988 mais reformou do que mudou aquela estrutura", mas deformou seu intento com novas contribuições e taxas, segundo Dornelles.[264]

Não se pode acreditar que o retorno ao texto da Emenda Constitucional nº 18/65 seja possível ou desejável. A evolução do país requer novas fórmulas.

A estrutura da Emenda Constitucional nº 18/65 não foi indene de críticas.

Foi atacada por ser prolixa. Como já expusemos, a preocupação com a delonga do texto, além da erudição do seu relator, se deve aos excessos cometidos nas brechas da Constituição de 1967. Como veremos, e hoje sentimos, o detalhamento legislativo não

---

[263] REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto Apresentação. In: _____; _____ (Orgs.). **50 anos da Reforma Tributária Nacional**: origens e lições. Rio de Janeiro: IBRE; FGV, 2014.

[264] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

garante segurança ou desvirtuamentos. Há quem defenda o enxugamento do capítulo do sistema tributário na Constituição, deixado ao legislador a tarefa de detalhá-lo.[265]

Um dos intentos da Comissão de Reforma era "reduzir os custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias através da reorganização do sistema de arrecadação"[266]. Não foi assim que alguns perceberam. Rui Barbosa Nogueira[267] acusava a Emenda Constitucional nº 18/65 de facilitar a arrecadação, mas não a conformidade e a desburocratização. Também criticou o aumento de exceções à legalidade no texto da Emenda, teoricamente reduzidas pela Carta de 1967.

Mister compreender que a Reforma Tributária foi mais ampla, além da Emenda Constitucional nº 18/65 (sobre a qual se debruça esta monografia) e do Código Tributário Nacional, e empreendeu uma reforma administrativa em todo o Ministério da Fazenda, de certa forma complementada pelo Decreto-Lei 200/67. Mais ainda, inseria-se como uma das peças das Reformas de Base intentadas durante os governos militares, como a energética, bancária, agrária, sindical, partidária, entre outras. Mesmo que o Projeto da Emenda tenha sido confeccionado antes, já alertamos, o texto final foi aprovado depois do golpe militar, logo havendo a reforma da reforma, com a Constituição de 1967. Para esse enredo, a reforma tributária deveria "não só resolver o problema do déficit governamental, como também prover recursos para garantir a execução das demais reformas"[268].

Outras imperfeições da Emenda Constitucional nº 18/65 são lembradas por Ives Gandra: falta de detalhamento sobre o uso de leis complementares como veículo estabilizador do Direto; causa de elevação considerável do nível da carga tributária para o cidadão; transferência acentuada de receitas, e não de atribuições da União aos demais entes.[269]

As reformas tributárias, segundo Hinrichs[270], podem assumir quatro modelos: de infraestrutura (aparelho administrativo); tributária formal (legislação tributária); tributária concreta (cumprimento da legislação); e tributária processual (estrutural, que inclui as

---

[265] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

[266] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 214.

[267] NOGUEIRA, Rui Barbosa. Notas sobre o novo Sistema Tributário Nacional: o Imposto sobre Produtos Industrializados – A reforma da reforma tributária – A burocratização fiscal das atividades privadas. In: SOUZA, Rubens Gomes de et al. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967, p. 99-108.

[268] VARSANO, Ricardo, op. cit., p. 209-210.

[269] MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 8, p. 158-166, jul./set. 1994.

[270] HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972, p. 47.

anteriores, mas se orienta para a modificação necessária de acordo com a evolução social e econômica).

Qualquer que seja a reforma, ela é produto do seu tempo, mas pode tornar-se obsoleta mais rápida ou mais lentamente. Se for do modelo processual, a reforma tributária terá vida mais prolongada. A obsolescência pode ter origem no surgimento de novas técnicas de tributação, mais vantajosas para todos os participantes, exigindo, talvez, uma reforma menor. Mudanças radicais de orientações econômicas fundantes podem exigir que se erija uma estrutura totalmente nova (do liberalismo ortodoxo ao socialismo, por exemplo). Ainda pode se tornar desconfortável um sistema tributário que não promova as novas necessidades de política econômica para uma realidade diferente da época em que foi construído.[271]

Por conseguinte, alterar um sistema tributário que visa ao crescimento para um outro que pretenda a distribuição de renda exige uma reforma processual. Não significa, todavia, que a mera intenção da reforma lhe garanta duração; será necessário que permita a execução material de acordo com o grau de desenvolvimento social e econômico. O excesso de legislação pode causar atraso do sistema, tornando difícil sua compreensão e sua alteração. A dose normativa é uma escolha delicada de equilíbrio entre as garantias e desenvolvimento.

O envelhecimento de um sistema normativo é natural, mas a rigidez para se adaptar a novos tempos pode custar atrasos sociais e econômicos acentuados. Os erros de desenho de um sistema, como vícios, vão-se acentuando com o passar do tempo e tornando-se mais evidentes. Segundo Varsano, em algum ponto, "o sistema senil é tão oneroso para a sociedade que é vantajoso substituí-lo, ainda que a transição não se faça sem custos"[272].

A gestão da Emenda Constitucional nº 18/65 e do Código Tributário Nacional foi lenta, mas importante.[273] Representa a maior e mais profunda reforma tributária que o país já experimentou, alterando competências, bases econômicas e formas de repartição da receita.

Se consideramos o modelo de reforma tributária processual de Hinrichs, embora a enorme deformação sofrida após 1965, podemos situar a Emenda Constitucional nº 18/65

---

[271] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 205-208.

[272] Ibid., p. 208.

[273] Id. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996, p. 20.

como uma etapa importante e necessária num movimento contínuo de reformas ou simples alterações, conforme o tempo dita e o arranjo jurídico for sábio em ouvir.

4.2 A guerra fiscal e o federalismo

Como apontamos acima, dentre os membros da Comissão, o que foi mais enfático sobre a necessidade de revisão do federalismo foi Simonsen. O tema, porém, talvez, tenha sido o maior destinatário de críticas e reclames, atribuindo à Emenda Constitucional nº 18/65 a fama de centralizadora. De fato, o era, mas as reformas que lhe seguiram aceleraram esse fenômeno, e a Constituição de 1988 não resolveu exatamente o imbróglio.

Ser mais ou menos centralizadora não é uma virtude em si para uma Constituição. A autonomia financeira e política pode ser desejada em maior ou menor grau e garantida de formas diversas. Para Varsano,

> Um problema básico do federalismo fiscal consiste na busca de um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de garantir um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, de outro, a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais.[274]

A Comissão da Emenda Constitucional nº 18/65 sabia que seria acusada de centralizadora, mas defendia o desenho pelo bem do desenvolvimento econômico e da racionalidade.

Os estados foram mais afetados que os municípios com a redução do poder tributário privativo, a despeito do imposto sobre a circulação de mercadorias assumir rapidamente o papel de imposto mais arrecadado da federação.[275] Com a expressiva arrecadação de imposto sobre a circulação de mercadorias, como então os estados estariam em desvantagem após a Emenda Constitucional nº 18/65?

Muitas são as respostas e os rebates. Varsano aponta que, das receitas que eram repassadas aos estados via Fundo de Participação, 50% (cinquenta por cento) foram

---

[274] VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996, p. 23.

[275] Concordam nesse ponto: AFONSO, José Roberto. **Descentralização fiscal na América Latina**: estudo de caso do Brasil. Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, 1994, p. 71 (Relatório de Pesquisa, 4); REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, jul./set. 1995, p. 9; SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992, p. 2; VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 217.

vinculadas a despesas de capital, além da guerra fiscal, na qual os estados tentam atrair empresas com benefícios fiscais, o que prejudicou suas finanças.[276]

Oliveira[277] incluía na resposta a necessidade de repasse aos municípios de parcela da arrecadação do imposto sobre a circulação de mercadorias, o que se viu crescer a partir de 1967, embora o fortalecimento dos municípios já tenha sido sublinhado em 1961, com o aumento dos repasses na Emenda Constitucional nº 5. A pressão para concederem incentivos na mesma linha do Governo Federal era grande. Tudo corria para o superendividamento dos estados.

Havia uma ampla corrente que compreendia o desiquilíbrio entre encargos materiais e distribuição de receitas (próprias ou por repasse), complicando ainda mais a situação dos estados, responsáveis por serviços públicos custosos, como segurança e educação (não privativamente).[278]

O pêndulo dos repasses, ora maiores, ora menores, acarretava dificuldade de planejamento dos estados e municípios, além de dependência política em relação ao ente repassador.[279]

Não eram questões pacíficas entre os analistas definir quem era o ente prejudicado e se havia descompasso entre encargos e receitas.

Alcides Jorge Costa[280], por exemplo, não concordava com nenhuma das afirmações acima. Para o Professor, os grandes beneficiados foram os municípios, com o sistema de participações e com manutenção de competência própria. A maior prejudicada seria a União. Acusava de falaciosa a afirmação de que a Emenda Constitucional nº 18/65 transferiu receitas, mas não transferiu encargos. Os maiores encargos seriam os que competem à União, como a seguridade, representando não apenas despesas, mas poder político. Não repassar encargos, logo, seria uma opção política. As dificuldades de partilha desaconselhariam a criação de um imposto único federal com repasses para os demais entes.

---

[276] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 218.

[277] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 37, 86, 143 e 148.

[278] Ibid., p. 142. Também: AFONSO, José Roberto. **Descentralização fiscal na América Latina**: estudo de caso do Brasil. Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, 1994, p. 71 (Relatório de Pesquisa, 4); REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, jul./set. 1995, p. 9.

[279] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 87-88.

[280] COSTA, Alcides Jorge. **História da Tributação no Brasil**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação. Volume 1. Quartier Latin: São Paulo, 2005, p. 80-82.

Concordando que à União competiam as maiores atribuições, Oliveira[281] bradou em favor da competência tributária residual, retirada pela Emenda Constitucional nº 18/65 e reinserida pela Carta de 1967.

Uma terceira corrente tinha como porta-voz o jurista Hely Lopes Meirelles. Municipalista notório, afirmou que a verdadeira simplificação se daria caso os municípios fossem os entes arrecadadores, inclusive de impostos federais e estaduais, por estarem mais próximos aos contribuintes. Enxergava na Emenda Constitucional nº 18/65 um instrumento para coação política dos entes menores, reduzindo-lhes a autonomia, com a retirada de parte da competência tributária privativa. Concordava, entretanto, que uma proposta de reforma constitucional criasse mecanismos de fiscalização financeira mais acurados sobre os municípios, para analisar o efetivo emprego da receita local.[282]

Poder-se-ia rebater Meirelles com o argumento de que, mesmo reduzida a competência tributária privativa dos municípios, estes não realizaram esforço tributário próprio, talvez por força de custos administrativos, insuficiência do nível de arrecadação ou, mesmo, pela comodidade do sistema de repasses.[283]

Sobre a situação dos estados, Meirelles apontava prejudicados os maiores. Isso porque a regulamentação de alíquotas e bases de cálculo de muitos impostos na Emenda Constitucional nº 18/65 passaria pelo Senado. Sendo paritária a composição no órgão, os estados menores imporiam sua vontade.[284] Uma tal afirmação, aparentemente, descurava de preocupação com entes mais pobres. Varsano[285] reconhecia um esforço para reforçar a receita de estados e municípios mais pobres no sistema de repasses criado pela Emenda.

De tudo, se uma ordem tributária reflete um momento histórico, no tempo e no espaço, talvez a Emenda Constitucional nº 18/65 seja um exemplo disso. Não devemos esquecer: que a reforma já estava sendo gestada no regime democrático; que a tradição de federação no Brasil é de divisão, não de soma; que as deformações legislativas não podem ser todas creditadas à Emenda.

---

[281] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 56.

[282] MEIRELLES, Hely Lopes. O Ato Institucional nº 2 e os Municípios. **Revista Brasileira dos Municípios,** v. 18, n. 71/72, 1965, p. 114-116.

[283] GASPARINI, Carlos Eduardo; MELO, Cristiano Santos Lúcio de. **Equidade e Eficiência Municipal**: Uma Avaliação do Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Brasília: ESAF, 2003, p. 44-60. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPremio/financas/1tefpVIIIPTN/1premio_tfdp.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

[284] MEIRELLES, Hely Lopes, op. cit., p. 115.

[285] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 220.

A evolução da sociedade pode exigir revisões ou, mesmo, reformas no federalismo fiscal. A cooperação parece ser sempre uma virtude[286], mas a maior ou menor autonomia tributária dos entes não implica em prejuízo necessário ao federalismo político. Olhemos para os casos da Alemanha, Austrália e do Canadá, não para copiar, mas para refletir. Nesses países utiliza-se muito do método de repasses, com uma peculiaridade: há trocas horizontais entre os entes.

Novos desafios de tecnologia, tráfego de pessoas, bens e serviços, economia internacional podem desafiar o arranjo federalista.

O ponto é nevrálgico pois expõe o núcleo mesmo de existir uma unidade nacional, uma constituição. Não sabemos sobre o futuro da Federação Brasileira, mas podemos aprender com o passado. Concordamos com Rezende e Afonso sobre a necessidade de um novo modelo de federalismo fiscal, "que reforce os fundamentos de uma nova estratégia para o desenvolvimento econômico e social do Brasil"[287].

4.3 Distribuição de renda

Talvez o maior estudioso sobre a distribuição de renda após a Emenda Constitucional nº 18/65 e o Código Tributário Nacional, Fabrício Augusto de Oliveira não é um crítico, bom que se diga, ao texto da reforma. Reconhecia sua necessidade em face do regime anterior e o avanço em criar um sistema tributário nacional, com racionalidade e técnica, "tornando possível a utilização de tributos como instrumentos da política econômica"[288]. Frisava a importância da vinculação dos tributos à realidade econômica que a reforma permitiu, incentivando o processo produtivo.

Oliveira entende que o processo de acumulação de capital no Brasil não se deve à Emenda Constitucional nº 18/65 ou ao Código Tributário Nacional, mas à série de normas posteriores que criaram uma miríade de isenções, incentivos fiscais, deduções e abatimentos em benefício de uma parcela da sociedade.[289] Contribuía a inação estatal para

---

[286] VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996, p. 26.

[287] REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto Apresentação. In: _____; _____ (Orgs.). **50 anos da Reforma Tributária Nacional**: origens e lições. Rio de Janeiro: IBRE; FGV, 2014.

[288] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 82.

[289] Ibid., p. 84.

regulamentar adequadamente as figuras da seletividade dos impostos indiretos[290] e progressividade do imposto de renda. Objetivos como equidade foram desprezados.[291]

Varsano[292], lendo os relatórios da Comissão de Reforma Tributária, aponta a inexistência de uma preocupação clara com a distribuição de renda, permitindo a acumulação de capital. Aponta o exemplo do abandono do imposto sobre heranças.

Podem-se notar duas críticas de Oliveira à Emenda Constitucional nº 18/65: ser excessivamente centralizadora, como acima vimos, e permitir excesso de arrecadação. Os dois aspectos, confessa, porém, foram reforçados pelas políticas de governos posteriores.

Se o acréscimo de arrecadação fosse um objetivo da Emenda Constitucional nº 18/65, então ela teria sido exitosa. O resultado poderia ser positivo se promovesse realocação de renda. Não foi isso que o autor percebeu.

A generalização do imposto de renda alcançou os trabalhadores pobres, já solapados pela política de controle de inflação do Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) e do uso do sistema tributário como estímulo à estabilização de preços, favorecendo o setor privado[293], sem que a renúncia fiscal implicasse em transformação das estruturas sociais.

Houve incentivo ao consumo e endividamento dos assalariados, manipulando a criação de demanda, ao passo que se favorecia a acumulação pelos fabricantes, já agraciados com benesses tributárias.[294] O modelo esgotava-se circularmente, exigindo novas medidas de estímulo ao consumo pelos formuladores de políticas fiscais, novos benefícios, nova acumulação. Os beneficiários não viam os estímulos como transitórios, mas como direitos adquiridos.[295]

Viu-se um sem fim de incentivos direcionados no imposto de renda a partir de 1965, com a redução da alíquota incidente sobre o lucro. Várias medidas tomadas de 1967 a 1970, segundo Oliveira, foram claras para o incentivo ao acúmulo de capital, com a

> […] dinamização do mercado de capitais, que trazia implícita a possibilidade de a classe média alta aumentar seu poder aquisitivo e melhorar sua perspectiva futura de renda, uma vez que passava a

---

[290] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 80-81.

[291] VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996, p. 9.

[292] Id. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 212.

[293] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 75-76.

[294] Ibid., p. 79, 94.

[295] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 224.

> apropriar-se de títulos financeiros e a beneficiar-se de seus rendimentos.[296]

A partir da década de 60, a tributação sobre os lucros foi reduzida, em média, para 20% (vinte por cento), quando poderia ter sido de 30% (trinta por cento). A ausência de tributação sobre o lucro imobiliário, por exemplo, espantava, em especial no que tange a atividades profissionais, como loteamentos e condomínios.[297]

As deduções e abatimentos permitidos no imposto de renda da pessoa física foram canalizados para as camadas mais abastadas da sociedade, pois miravam forte nos investimentos realizados na variedade de títulos financeiros.[298] O mito de que o estímulo à poupança gera necessariamente investimento mostra-se inverídico. Sem planejamento e controle efetivos, a renúncia tributária estimularia apenas o acúmulo de capital. Os setores aos quais se pretende fomentar precisam responder ao incentivo, que deve ser proporcional à finalidade pública almejada.

Privilegiavam-se os investimentos financeiros, com deduções, reduções de alíquotas, aumentos de capital, exportações de manufaturados, garantindo com recursos públicos o risco do investidor, sem controle de retornos. O Estado, na verdade, tornou-se o veículo de alocação de renda inversa, assumindo o "papel de intermediário na distribuição de parcela do excedente"[299]. Para Varsano,

> Os incentivos funcionaram como recompensa pela submissão das decisões do setor privado à ação do Governo Central, que pode, assim, controlar e não apenas coordenar o processo de desenvolvimento.
> Como detentores do poder de decisão privado são também os detentores da riqueza, a incidência dos incentivos é necessariamente perversa.[300]

Em relação às pessoas jurídicas, os privilégios de alguns setores eram evidentes, dado o volume de benesses fiscais dirigidas. Foi o caso dos incentivos à exportação de produtos manufaturados, à produção de bens de capital, formação de companhias de comercialização, às empresas de mineração, às empresas do setor naval.[301] A concentração

---

[296] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 98-99.
[297] COSTA, Alcides Jorge. **História da Tributação no Brasil**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação. Volume 1. Quartier Latin: São Paulo, 2005, p. 97.
[298] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 132-135.
[299] Ibid., p. 90.
[300] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 222.
[301] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 114-117.

da carga tributária foi, assim, dirigida à indústria, arrefecendo os setores primário e terciário.[302]

Esse quadro explica, em grande parte, por que o imposto de renda não teve o desempenho que teria na arrecadação, o que traria mais justiça fiscal do que o protagonismo dos impostos sobre o consumo. Rezende[303] e Oliveira[304] concordam que a participação do imposto de renda na arrecadação poderia ter sido maior, sendo difícil precisar o tamanho do ônus público e dos retornos de fato conseguidos. "A dificuldade da resposta resulta exatamente das dificuldades de mensuração dos benefícios"[305]. Varsano vai mais longe e afirma que a pretensa neutralidade defendida na Emenda Constitucional nº 18/65 permitiu esses desvios, além da escancarada omissão em relação à capacidade contributiva.[306]

O uso indiscriminado de impostos sobre a produção e o consumo, com uma série de incentivos, deixou enevoada a percepção da carga tributária, da alíquota efetiva. Os consumidores tiveram redução do poder de compra, e pequenos e médios empreendimentos foram empurrados à falência na década de 70.

Esses fatos somados à baixa taxa de isenção do imposto de renda para rendas pequenas tornaram o sistema altamente regressivo.[307] O imposto de renda não foi manejado para reduzir as desigualdades sociais, mesmo com avanço da industrialização e solidificação da sociedade de consumo. Os impostos diretos seriam mais aptos a propiciar uma alteração das desigualdades sociais e regionais.[308]

De fato, os relatórios que a Comissão de Reforma Tributária elaborou não eram férteis na preocupação com a redução de desigualdades estruturais. A modificação da base social não estava bem projetada. Um sinal disso foi a exclusão do princípio da capacidade contributiva no texto da Emenda Constitucional nº 18/65. A realização da diminuição das desigualdades sociais e regionais poderiam ter sido efetivas. Como vimos, não se pode atribuir unicamente ao texto da Emenda a culpa pela não promoção desses vetores. As constantes e questionáveis alterações legislativas na seara tributária operaram um acúmulo

---

[302] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 221.
[303] REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do consumo**. Rio de Janeiro: IPEA, 1993 (Texto para Discussão IPEA, 303).
[304] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 38-141.
[305] Ibid., p. 141.
[306] VARSANO, Ricardo, op. cit., p. 214-215.
[307] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 90.
[308] Ibid., p. 110 e 131.

de capital grave nos anos que seguiram, se não de forma intencional, ao menos sem maiores refreios e cautelas.

4.4 Crescimento econômico, desenvolvimento e endividamento público

A necessidade da Reforma Tributária de 64/66 tornava-se cada vez mais evidente com o esgotamento do mecanismo de financiamento inflacionário, utilizado, principalmente, na política expansionista de Juscelino Kubitschek.[309] Desde os anos 50, uma política econômica voltada para a industrialização é formulada intencionalmente, porém o financiamento por meio de emissão de moeda cria um problema inflacionário insustentável.[310] Desde 1962, percebe-se uma desaceleração do crescimento. Este o panorama que Oliveira[311] percebe em 1964: parque industrial moderno e ampliado, funções estatais ampliadas, nova burguesia hegemônica, dificuldade de superar o ciclo inflacionário, instrumento cambial instável e desatualizado.

Dito isso, deve-se compreender que a tributação é fenômeno histórico e geográfico. Seu desenho é fruto das necessidades do tempo em que implementada. Deve-se escolher entre um modelo tributário que gere rápido crescimento econômico ou verdadeiro desenvolvimento econômico, com alteração das estruturas sociais e garante da soberania econômica. A constante evolução de uma nação exige mudanças ou reformas tributárias também. Nas palavras de Oliveira,

> […] a determinação da estrutura do sistema tributário de dado país e a distribuição da carga tributária entre o capital e o trabalho só podem ser compreendidas a partir de uma perspectiva histórica que leve em conta a natureza de seu padrão de acumulação, o papel que o Estado desempenha na economia e a correlação das forças sociais atuantes no sistema.[312]

Logo após a instauração do regime militar, foi elaborado o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG), como vimos no capítulo 1, no qual o controle da inflação estava bem definido como principal objetivo. Para tanto, seriam necessárias reformas. A reforma tributária foi utilizada pelos governos militares para incrementar a arrecadação e diminuir a emissão de papel moeda sem lastro.[313] Se, por um lado, as medidas foram eficazes no combate à inflação, por outro, causaram depressão econômica, arrastando para

---

[309] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 71.
[310] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 221.
[311] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 27, 34-38.
[312] Ibid., p. 13.
[313] VARSANO, Ricardo, op. cit., p. 211.

níveis de pobreza muitos assalariados, fechamento de pequenas e médias empresas e ociosidade produtiva das grandes, vez que a oferta foi assaz estimulada.[314]

A despeito da intenção dos seus formuladores, Oliveira enxerga que o Governo da época teria seus próprios propósitos com a reforma: aumentar a arrecadação e "impulsionar, promover e orientar o processo de acumulação"[315]. Varsano vê nos trabalhos da Comissão de Reforma Tributária uma clara opção pelo crescimento econômico[316] e incentivo ao fator capital.[317] Aponta a reticência em tributar a riqueza, com exceção dos impostos sobre a transmissão de bens imóveis. Critica a medida, em especial no desprezo da Comissão aos impostos sobre herança e sobre grandes fortunas, por favorecer os que já têm posses, como os herdeiros. Para ele, os argumentos de Gerson Augusto da Silva, sobre a baixa arrecadação e representarem verdadeira renda, eram frágeis. Via nos tributos formas com baixo custo e possibilidade de redistribuição de recursos.

Ainda sobre a concentração de renda, Varsano[318] entende que a centralização das decisões de política econômica e do sistema seria necessária para os "detentores do poder" para uma estratégia de crescimento econômico.

Nesse mirar, o chamado "milagre econômico" nada mais foi do que um processo de crescimento econômico de ciclo rápido, com acumulação de capital, não realizando verdadeiro desenvolvimento econômico. A política tributária estava inserida no plano econômico para gerar um ciclo vicioso: incentivar núcleos escolhidos da sociedade; incentivar o consumo, manipulando a demanda; gerar acúmulo; não conseguir criar poupança popular; não conseguir reverter a poupança privada em investimento que dispensasse "garantias" públicas; esgotar o modelo; reiniciar o ciclo.[319]

O estímulo à indústria de bens de produção, que poderia ter um viés positivo (ultrapassada a substituição das importações e o nascimento da indústria de base), não respondeu corretamente à renúncia fiscal que lhe foi endereçada. Oliveira enxerga duas razões para isso. Primeira, a "estrutura de gasto e de emprego geradas pela expansão da indústria de bens de produção pouco afetam o crescimento da demanda de bens

---

[314] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 43, 45.
[315] Ibid., p. 48-49.
[316] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 211.
[317] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 211, 216.
[318] VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996, p. 25.
[319] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 96-98.

duráveis”[320], pois os trabalhadores desse setor não tinham grande qualificação, logo recebiam salários baixos e não integravam o mercado consumidor de forma estável. Em segundo lugar, a expansão era limitada pelo comprometimento de grande parte da capacidade do empréstimo público, pela falta de “costume” histórica de empréstimo privado sem lastro estatal e pela dificuldade de financiamento externo, que exigia planos de longo prazo e preferia empresas e conglomerados já solidificados. Ficavam restritas às hipóteses de investimento direto (que não os benefícios fiscais).

Se a centralização acabou tomando proporções prejudiciais aos estados, a União também sofreu com baixa arrecadação em decorrência do excesso de benefícios concedidos[321], gerando endividamento público e o crescimento da dívida externa. Os superávits obtidos pela União deviam-se ao abuso da possibilidade de arrecadação que a reforma permitiu a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, mas, principalmente, pela sua deformação a partir de 1967, permitindo a criação de novas figuras tributárias, compensando a renúncia fiscal engendrada em benefício da acumulação de capital.[322]

Evidenciasse o fracasso do chamado “milagre” econômico, que gerou crescimento não virtuoso, sem desenvolvimento efetivo. Se a Emenda Constitucional nº 18/65, gestada de longa data, não viu cumprir-se o desenvolvimento econômico, é culpa, antes, das deturpações que sofreu desde cedo e pela não implementação de alguns dispositivos que importariam mudanças sociais. Também contribuiu a rápida alteração no cenário econômico internacional.[323]

Embora Dornelles defenda que o “milagre” econômico foi positivo, reconhecendo que

> A filosofia inicial da reforma – centralização da competência tributária com redistribuição do produto da arrecadação – foi também afetada por uma série de medidas que, visando resolver problemas conjunturais, acabaram reduzindo os recursos transferidos aos estados e municípios.[324]

Uma reforma que só pretenda o crescimento econômico tende à rápida obsolescência, não mais refletindo os anseios da sociedade.[325] Não há reforma perfeita para

---

[320] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 120.
[321] VARSANO, Ricardo, op. cit., p. 10.
[322] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, op. cit., p. 111, 144.
[323] VARSANO, Ricardo. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, abr. 1981, p. 223.
[324] DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.
[325] VARSANO, Ricardo, op. cit., p. 226.

um desenvolvimento econômico, mas o desrespeito ao plano traçado confunde o atingimento da meta.

CONCLUSÃO

A tradição constitucional brasileira, apesar de trazer um capítulo próprio para a Ordem Econômica desde a Carta de 1934, não demonstrou sempre a preocupação com o desenvolvimento nacional, compreendido para além do mero crescimento econômico.

O papel transformador do Estado e superação de subdesenvolvimento são duas ideias fortemente herdadas entre nós principalmente dos teóricos cepalinos.

O florescimento do debate desenvolvimentista na década de 50 deu-se diante de uma Constituição não claramente comprometida com o desenvolvimento, a Carta de 1946. Fato é que o período foi fértil para o estudo dos modelos de desenvolvimento, como provam as conclusões dos grupos formados para a elaboração do Plano Trienal do Governo Juscelino Kubitschek, a Comissão Mista Brasil-Estados Unidos e o Grupo Misto BNDE-CEPAL.

Embora as Constituições militares de 1967 e 1969 trouxessem a preocupação com o desenvolvimento, não houve uma transformação global das estruturas de modo a superar o subdesenvolvimento.

Afirmar que o "milagre econômico" foi permitido pelo novo sistema tributário e pelas implementações do PAEG, PND I e PND II é inseguro, mas, se o fizer, não se deve perder de vista que a concentração de renda no Brasil aprofundou-se a níveis alarmantes. O controle da inflação, que Bulhões defendia com uso da tributação para o controle da demanda e controle do déficit público, também não parece ter sido alcançado. Ao final do Governo Militar, o Brasil enfrentou uma série de ciclos inflacionários galopantes, para usar o jargão da época.

Os pontos similares entre o PAEG e o Plano Trienal, como o controle da inflação, mantendo o desenvolvimento e a expansão da produtividade, não escondem, porém, opções de implementação mais ortodoxas pelo primeiro grupo, como conclui Magalhães.[326]

A História não nos permitiu conhecer qual seriam as implementações possíveis do Plano Trienal. Apesar das algumas aparentes semelhanças de desenho para um desenho desenvolvimentista; em linhas gerais, é inegável que a visão econômica de Furtado em comparação à de Bulhões e de Campos era diferente, antagônica em muitos pontos.

---

[326] MAGALHÃES, João Paulo de Almeida. **A Controvérsia Brasileira sobre o Desenvolvimento Econômico:** uma Reformulação Teórica. Rio de Janeiro: Record, 1964, p. 239.

O PAEG apresentava-se como um plano de atuação do Estado para o "estabelecimento das condições que assegurem a maior eficiência possível ao funcionamento da economia de livre-empresa, ou seja, o sistema de preços"[327]. Por seu turno, no Trienal se lê ser necessário o planejamento da economia nos países subdesenvolvidos, como condição para que o desenvolvimento dos mesmos se dê por meio de profundas modificações estruturais, que, até então, sempre foram condicionadas historicamente.[328]

No que se conclui da análise da obra de Campos e Bulhões, muita coisa foi posta em prática. Outro tanto não. As contradições entre os pensadores e os burocratas, se não revelam a indelével característica humana, podem denotar as mudanças de entendimento ou o engessamento que a gestão pública impôs. Engessamento sempre assentido, é verdade.

A grande Reforma Tributária de 65/66 compreendia a Emenda Constitucional nº 18/65, o Código Tributário Nacional e alterações na estrutura do Ministério da Fazenda. O projeto era defendido por Rubens Gomes de Souza desde a década de 40. Sua implementação a contento, no entanto, exigia uma alteração na Constituição só permitida em 1965. Então, é verdadeiro concluir que o projeto de um código foi anterior ao projeto de reforma constitucional, mas, para aquele poder vingar, foi necessário que se promulgasse a Emenda. Sabemos das tentativas anteriores de aprovação de um código tributário, mas o desejado caráter nacional não havia sido criado.

Lampejos para uma reforma tributária constitucional também datam da década de 40. Os debates sobre planejamento econômico no Brasil, por exemplo, incluíam a reforma tributária. Assim, o Plano de Metas (1956-1960), o Plano Trienal (1962-1964) e o Plano de Ação Econômica do Governo (1964-1967) pretendiam ser guias mestras da reforma a implementar.

Então, e não se trata de uma conclusão, mas de uma exposição histórica, a reforma tributária já era cogitada em governos anteriores ao golpe de 1964. A Comissão de Reforma que culminou na Emenda Constitucional nº 18/65 estava trabalhando oficialmente já em 1963, a convite do Governo João Goulart. Não se pode afirmar qual modelo adotaria a reforma caso não houvesse o rompimento democrático, mas é fato que seu desenho já estava avançado desde há muito. Inferimos que um papel maior seria destinado aos

---

[327] VILLARINO, Leandro Vizin. A estrutura e o mercado: uma análise comparativa do Plano Trienal e do PAEG. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 2 (143), abr./jun. 2016, p. 384

[328] BRASIL. Ministério da Fazenda. **Plano trienal de desenvolvimento econômico e social (1963-1965)**. Rio de Janeiro, 1962, p. 14.

impostos sobre a propriedade, em especial a rural, e seria mantido o princípio da capacidade contributiva no texto da Emenda. São, contudo, conjecturas que se permite da leitura do Plano Trienal de Celso Furtado.

O processo até a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/1965 foi longo, portanto não sendo permitida a leviandade de considerar apenas o interregno curto entre a data da nova nomeação da Comissão pelo Ministro Bulhões, em 1964, e a promulgação.

A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda produziu dois relatórios e projetos de emenda constitucional, um original e outro revisado. Ao tempo de expor o Projeto de Emenda, o Ministro Bulhões fez pequenas alterações no texto enviado ao Presidente da República.

A Emenda final aprovada, com baixo quórum e com alterações feitas pelo Congresso, limitou o número de tributos, organizou os impostos de acordo com a base econômica, distribuiu competências aos entes tributantes de acordo com a finalidade do tributo, retirou competências dos estados e municípios, mas aperfeiçoou modelos de participação na receita. Constitucionalizou os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

Conclui-se que a matriz tributária brasileira foi formada com a Emenda Constitucional nº 18/1965. A Reforma Tributária dos anos 1965 e 1966 pretendeu criar um sistema tributário nacional que reduzisse as espécies de tributos para organizá-los de acordo com as bases econômicas. Em segundo lugar, formando um sistema nacional, pretendia distribuir a competência tributária de acordo com a função do tributo e a habilidade do ente federal para atuar na realidade econômica atinente a cada exação. Centralizador, assumidamente, o propósito da Comissão era dar maior racionalidade ao sistema, admitido o modelo de participações.

Respeitando o espírito de coesão para elaboração do Projeto de Emenda Constitucional, seus membros elaboraram um texto que expressava a opinião da maioria. Em textos apartados, pode-se, contudo, compreender o entendimento pontual dos principais pensadores da reforma.

Bulhões e Campos, economistas e Ministros, tinham posição mais liberal em relação aos demais membros, mas foram responsáveis, na prática, por uma série de intervenções na política econômica e tributária, criando subsídios e defendendo novas figuras tributárias que deformariam o legado da Emenda Constitucional nº 18/65. Já em 1967, participaram ativamente para a elaboração do texto da nova Carta, que, ao passo de não se afastar demasiado da matriz econômico-tributária da Emenda, tiravam-lhe a virtude

de organização mais clara da distribuição de competências. Simonsen também participou dos governos militares e acreditava que a tributação deveria favorecer a formação de poupança para, então, permitir investimentos, além de controlar a demanda.

Gerson Augusto da Silva assumia sua visão centralizadora, pois via na União o ente com maior capacidade para realizar os objetivos de desenvolvimento. Acreditava no Estado Interventor. Dono de um pensamento organizado sobre a política econômica nacional, inseria a política tributária como importante, senão o maior, instrumento para atingir cada objetivo específico de um plano nacional.

Por outro viés, Gilberto de Ulhôa Canto não via maiores problemas na centralização. Distinguia o federalismo político e o federalismo fiscal, não sendo necessária grande competência tributária para a autonomia de um ente, duvidando da participação dos municípios em uma federação. Para o advogado, a Emenda foi virtuosa em tratar do tributo como propulsor de desenvolvimento econômico, mas pecava pela sua delonga e por não explorar o papel da lei complementar.

As várias deformações sofridas no texto e a rápida vigência da Emenda Constitucional nº 18/65 representavam dor confessa para Rubens Gomes de Souza, o grande arquiteto das normas que constituíram a reforma tributária. Era notória sua obsessão pela redação legislativa. Cria que o zelo com a construção garantiria normas mais longevas e bem aplicadas. Após a Carta de 1967, atacou ferozmente a concessão desenfreada de isenções e benefícios tributários e a criação de contribuições gerais, cuja natureza tributária duvidava, ou, quando muito, via desvirtuada do que deveria ser um imposto.

Dos propósitos da Emenda Constitucional nº 18/65 nem todos se cumpriram. Não há dúvida: foi a maior reforma tributária que o país enfrentou, criando um sistema pensado nacionalmente, cuja matriz nuclear de impostos mantém-se, de alguma forma, até hoje.

Se sua estrutura pode ser criticada, também deve ela ser vista como fruto de seu tempo: competências tributárias mal designadas, sobreposição legislativa, entes cobrando exações duvidosas e esgotamento de um modelo de crescimento baseado no processo inflacionário.

Os problemas de federalismo fiscal não se resolvem facilmente. Não se pode ser leviano e afirmar que a Emenda Constitucional nº 18/65 foi centralizadora apenas porque aprovada no regime militar. A experiência histórica prova o gigantismo da União. Já citamos Shoup, lembrando que a federação brasileira nasceu da divisão de um ente maior, não da aglutinação dos menores. Há vários modelos possíveis de federação, com maior ou

menor autonomia dos entes, que não desmerecem sua natureza. Ter competência tributária para instituir tributo e não o fazer, pois não há interesse ou não se dispõe de estrutura, é um fato que deve ser considerado.

A Emenda Constitucional nº 18/65 criou um modelo propício para o clientelismo do sistema de repasses e foi pródiga ao pensar na redistribuição de renda. Fabrício Augusto de Oliveira enxergava esses defeitos, mas nos permitiu concluir que o processo de acumulação de renda e o aumento da centralização ocorreram pelo desvirtuamento que a reforma sofreu nos anos que lhe seguiram, de forma, senão consciente, pelo menos descuidada.

Quando gestada, a grande Reforma Tributária de 65-66 ocorria sob o mantra do controle inflacionário. Embora pretendesse o desenvolvimento econômico, a Emenda Constitucional nº 18/65 estava mais propensa a gerar mero crescimento, pois não trazia ou não se preocupou com instrumentos mais modernos para modificação da estrutura social. Não se credita a ela, no entanto, o excesso de benesses fiscais concedidas após sua aprovação e durante a vigência das Cartas de 1967 e 1969. A Comissão de Reforma, nesse ponto, era dura crítica às imunidades e isenções.

A compreensão da dimensão econômica do tributo é um grande legado da Emenda Constitucional nº 18/65, que teve o mérito de criar um sistema tributário nacional em cujas bases até hoje se pisa. Ensina, sobretudo, que o desenho normativo tributário mais racional e mais pensado é mais longevo e inspirador.

Não se pode acreditar, no entanto, em um modelo estático de estrutura tributária, dada a evolução da sociedade. Reformar ou alterar é uma necessidade constante de um processo em que as políticas e o Direito querem acompanhar novas realidades econômico-sociais. Dito isso, a Emenda Constitucional nº 18/65 constitui uma peça importante de aprimoramento legislativo e o estudo de sua confecção deve servir para a reflexão nas sempre necessárias reformas.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. **Descentralização fiscal na América Latina**: estudo de caso do Brasil. Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, 1994. (Relatório de Pesquisa, 4).

ATCHABAHIAN, Adolfo. Gerson Augusto da Silva: um idealista do desenvolvimento latino-americano. **Revista de Administração Pública,** Rio de Janeiro: FGV/Escola Brasileira de Administração Pública, p. 05-13, jan./mar. 1975.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento:** Uma Leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BIELSCHOWSKY, Ricardo. **Pensamento Econômico Brasileiro:** o ciclo ideológico do desenvolvimentismo. 5. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2004.

BRASIL. Ministro da Fazenda. **Portaria nº 784.** Rio de Janeiro: DO, 20 ago. 1953.

_____. Ministério da Fazenda. **Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social, 1963-1965**. Rio de Janeiro, 1963.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146.733/SP**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29.06.1992, publicado no DJ de 06.11.1992.

BULHÕES, Octávio de Gouvêa de. As pesquisas e os planejamentos. **Digesto Econômico**, São Paulo, v. 20, n. 171, p. 53-54, maio/jun. 1963.

_____. **Considerações sobre Reforma Tributária**. São Paulo: Fogeb, 1999.

_____. **Economia e política econômica**. Rio de Janeiro: Agir, 1960.

_____. Exposição de Motivos nº 910. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014. p. 133-141.

_____. Mercado e Planificação. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, ano 12, n. 2, p. 29-60, jun. 1958.

_____. **Reforma Tributária Nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1966.

CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A moeda, o governo e o tempo**. Rio de Janeiro: Apec, 1964.

_____. **Ensaios de História Econômica e Sociologia**. Rio de Janeiro: Apec, 1963.

_____. Programa de Estabilização Monetária. **Digesto Econômico**, São Paulo, ano XV, n. 147, p. 11-14, maio/jun. 1959.

CANO, Wilson. Crise e industrialização no Brasil entre 1929 e 1954: a reconstrução do Estado Nacional e a política nacional de desenvolvimento. **Revista de Economia Política**, v. 35, n. 3 (140), p 444-460, jul.-set. 2015, p. 448. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-315720150003004444>. Acesso em: 09 jul. 2017.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma tributária - Emenda Constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 89, p. 436-442, jul. 1967, p. 438. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/30217>. Acesso em: 09 jul. 2017.

CHANG, Ha-Joon. **Maus samaritanos:** o mito do livre-comércio e a história secreta do capitalismo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COMISSÃO DE REFORMA. Relatório. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014. p. 5-160.

COSTA, Alcides Jorge. **História da Tributação no Brasil**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação. Volume 1. Quartier Latin: São Paulo, 2005. p. 43-101.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DORNELLES, Francisco. Prefácio. In: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

FURTADO, Celso. **O Capitalismo Global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

_____. **O Mito do Desenvolvimento Econômico**. 5. ed. Rio de janeiro: Paz e Terra, 1981.

_____. **Um projeto para o Brasil**. Rio de Janeiro: Saga, 1968.

GASPARINI, Carlos Eduardo; MELO, Cristiano Santos Lúcio de. **Equidade e Eficiência Municipal**: Uma Avaliação do Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Brasília: ESAF, 2003, p. 44-60. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPremio/financas/1tefpVIIIPTN/1premio_tfdp.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

HIRSCHMAN, Albert. **Política econômica na América Latina**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965.

KALDOR, Nicholas. Tributação e Desenvolvimento Econômico. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 83-99, jan. 1957. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/view/1874>. Acesso em: 09 jul. 2017.

LOPES, Luiz Simões. Foreword. In: SHOUP, Carl Sumner. **The tax system of Brazil** – A report to the Getulio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965, p. XIII-XIV.

MAGALHÃES, João Paulo de Almeida. **A Controvérsia Brasileira sobre o Desenvolvimento Econômico:** uma Reformulação Teórica. Rio de Janeiro: Record, 1964.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do Sistema Tributário no Brasil. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 8, p. 158-166, jul./set. 1994.

MEIRA, José de Castro. O Sistema Tributário na Constituição de 1988: os princípios gerais. **Revista de Informação Legislativa**, v. 26, n. 104, p. 69-82, jan./mar. 1982, p. 70. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181965>. Acesso em: 09 jul. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. O Ato Institucional nº 2 e os Municípios. **Revista Brasileira dos Municípios,** v. 18, n. 71/72, p. 111-116, 1965.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de ação econômica do governo, 1964-1966**. Rio de Janeiro, 1964.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Notas sobre o novo Sistema Tributário Nacional: o Imposto sobre Produtos Industrializados – A reforma da reforma tributária – A burocratização fiscal das atividades privadas. In: SOUZA, Rubens Gomes de; D'EÇA, Gastão Luiz Lobo; NOBRE, Jarbas dos Santos; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; RIBEIRO, Francisco Quintanilha; NOGUEIRA, Rui Barbosa. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967. p. 93-108.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:** 1889-2009. Brasília: IPEA, 2010.

_____. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

PREBISCH, Raúl. **O Manifesto Latino-Americano e outros ensaios**. Trad. Vera Ribeiro, Lisa Stuart e César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto/Centro Internacional Celso Furtado, 2011.

REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do consumo**. Rio de Janeiro: IPEA, 1993 (Texto para Discussão IPEA, 303).

_____. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, p. 5-17, jul./set. 1995.

_____; AFONSO, José Roberto Apresentação. In: _____; _____ (Orgs.). **50 anos da Reforma Tributária Nacional**: origens e lições. Rio de Janeiro: IBRE; FGV, 2014.

_____; AFONSO, José Roberto. **50 anos da Reforma Tributária Nacional:** origens e lições. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014.

SHOUP, Carl Sumner. **The tax system of Brazil** – A report to the Getulio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965.

SILVA, Gerson Augusto da. **A Política Tributária como Instrumento do Desenvolvimento**. Brasília: ESAF, 1983.

_____. **Sistema Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1948.

SIMONSEN, Mário Henrique. Reforma Tributária. **Ensaios Econômicos da EPGE**, Rio de Janeiro: EPGE/FGV, v. 189, mar. 1992.

SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, Rio de Janeiro, 1967, p. 1-16.

_____. Princípios básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional 18 – Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Rubens Gomes de; D'EÇA, Gastão Luiz Lobo; NOBRE, Jarbas dos Santos; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; RIBEIRO, Francisco Quintanilha; NOGUEIRA, Rui Barbosa. **O Novo Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1967. p. 3-19.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

TAVARES, André Ramos. **Direito Econômico Diretivo:** percursos das propostas transformativas. 2014. Tese (Titularidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para Discussão no 405 IPEA, 1996.

_____. O Sistema Tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 203-228, abr. 1981.

VILLARINO, Leandro Vizin. A estrutura e o mercado: uma análise comparativa do Plano Trienal e do PAEG. **Revista de Economia Política**, v. 36, n. 2 (143), p. 372-388, abr./jun. 2016.

ANEXOS

Anexo 1: Dispositivos da Constituição de 1946 revogados pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. 135
Anexo 2: Dispositivos da Emenda constitucional nº 3, de 24 de maio de 1961, revogados pela emenda Constitucional nº 18/65 139
Anexo 3: Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961 141
Anexo 4: Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964 143
Anexo 5: Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. 145
Anexo 6: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1967 referentes ao Sistema Tributário Nacional 153
Anexo 7: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1969 (Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969) referentes ao Sistema Tributário Nacional 161
Anexo 8: Dispositivos originais e alterados da Constituição Federal de 1988 referentes ao Sistema Tributário Nacional 167

Anexo 1: DISPOSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO DE 1946 REVOGADOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965.

[…]

Art 15. - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

V - transferência de fundos para o exterior;

VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

VII - Propriedade territorial rural. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal. (Vide Lei nº 302, de 1948)

§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios; mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

§ 4º - A União entregará aos Municípios, excluídos os das Capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural. (Vide Lei nº 305, de 1948)

§ 4º A União entregará aos municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº II, efetuada a distribuição em partes iguais, e fazendo-se o pagamento, de modo integral, de uma só vez, a cada município, durante o quarto trimestre de cada ano. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 5º - Não se compreendem nas disposições do nº VI, os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios, ou quando incluídos na competência tributária estabelecida, nos arts. 19 e 29.

§ 5º A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 6º - Na iminência, ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

§ 6º Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto no parágrafo 5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos dêste parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que fôr instalado ou obra que fôr realizada com o objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 7º Não se compreendem nas disposições do nº VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 8º Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 9º O produto da arrecadação do impôsto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sôbre os quais incida a tributação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

[…]

Art. 20 - Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado.

Art. 21 - A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

[…]

Art. 26. […]

§ 4º - Ao Distrito Federal cabem os mesmos impostos atribuídos por esta Constituição aos Estados e aos Municípios.

Art. 27 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.

[…]

Art. 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2.º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: (redação original)

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

I - predial e territorial, urbano;

I - Sôbre propriedade territorial urbana e rural; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

I - Sôbre propriedade territorial urbana; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

II - de licença;

II - predial; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

III - de indústrias e profissões;

III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

IV - sobre diversões públicas;

IV - de licenças; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

V - de indústrias e profissões; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

VI - sôbre diversões públicas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

VII - sôbre atos de sua economia ou assuntos de sua competência. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Parágrafo único. O impôsto territorial rural não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Art. 30 – […]:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas;

II - taxas;

Parágrafo único - A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

[…]

Art. 32 - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza.

[…]

Art.141 […]

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. (Vide Emenda Constitucional n° 7, de 1964)

[…]

Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Art. 203 - Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas.

Art. 203. Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1964)

[…]

Anexo 2: DISPOSITIVOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 24 DE MAIO DE 1961, REVOGADOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/65

[…]

Art. 5º Aos Estados que depois de 18 de setembro de 1946, se constituírem sem Município, em razão de peculiaridades locais, são atribuídos também os impostos previstos no art. 29.

[…]

Anexo 3: EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 5, DE 21 DE NOVEMBRO DE 1961

Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros.

Redijam-se assim os seguintes parágrafos do art. 15:

§ 4º A União entregará aos municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº II, efetuada a distribuição em partes iguais, e fazendo-se o pagamento, de modo integral, de uma só vez, a cada município, durante o quarto trimestre de cada ano.

§ 5º A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano.

§ 6º Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto no parágrafo 5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos dêste parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que fôr instalado ou obra que fôr realizada com o objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais.

§ 7º Não se compreendem nas disposições do nº VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29.

§ 8º Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

Redija-se assim o art. 19:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

I - Transmissão de propriedade causa mortis ;

II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

III - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) ad valorem , vedados quaisquer adicionais;

IV - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia.

§ 1º O impôsto sôbre transmissão causa mortis de bens corpóres cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O impôsto sôbre transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

§ 3º Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações.

§ 4º O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

§ 5º Em caso excepcional o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do impôsto de exportação, até o máximo de 10% (dez por cento) ad valorem .

Redija-se assim o art. 29:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I - Sôbre propriedade territorial urbana e rural;

II - predial;

III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

IV - de licenças;

V - de indústrias e profissões;

VI - sôbre diversões públicas;

VII - sôbre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Parágrafo único. O impôsto territorial rural não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário.

Brasília, 21 de novembro de 1961.

Anexo 4: EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10, DE 09 DE NOVEMBRO DE 1964

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos têrmos do art. 217, § 4º, da Constituição Federal, promulgam a seguinte:

Altera os artigos 5º, 15, 29, 141, 147 e 156 da Constituição Federal.

Art. 1º A letra a do nº XV do art. 5º da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 5º Compete à União;

.....

XV - Legislar sôbre:

a) direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, aeronáutico, do trabalho e agrário;"

Art. 2º O art. 15 é acrescido do item e parágrafo seguintes:

"Art. 15 Compete à União decretar impostos sôbre: .....

VII - Propriedade territorial rural. .....

§ 9º O produto da arrecadação do impôsto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sôbre os quais incida a tributação."

Art. 3º O art. 29 da Constituição e o seu inciso I passam a ter a seguinte redação:

"Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:

I - Sôbre propriedade territorial urbana; ....."

Art. 4º O § 16 do art. 141 da Constituição Federal passa a ter a seguinte redação:

"§ 16. É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interêsse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, com a exceção prevista no § 1º do art. 147. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior."

Art. 5º Ao art. 147 da Constituição Federal são acrescidos os parágrafos seguintes:

"§ 1º Para os fins previstos neste artigo, a União poderá promover desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento da prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, segundo índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação a qualquer tempo, como meio de

pagamento de até cinqüenta por cento do Impôsto Territorial Rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§ 2º A lei disporá, sôbre o volume anual ou periódico das emissões, bem como sôbre as características dos títulos, a taxa dos juros, o prazo e as condições de resgate.

§ 3º A desapropriação de que trata o § 1º é da competência exclusiva da União e limitar-se-á às áreas incluídas nas zonas prioritárias, fixadas em decreto do Poder Executivo, só recaindo sôbre propriedades rurais cuja forma de exploração contrarie o disposto neste artigo, conforme fôr definido em lei

§ 4º A indenização em títulos sòmente se fará quando se tratar de latifúndio, como tal conceituado em lei, excetuadas as benfeitorias necessárias e úteis, que serão sempre pagas em dinheiro.

§ 5º Os planos que envolvem desapropriação para fins de reforma agrária serão aprovados por decreto do Poder Executivo, e sua execução será da competência de órgãos colegiados, constituídos por brasileiros de notável saber e idoneidade, nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a indicação pelo Senado Federal.

§ 6º Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sôbre a transferência da propriedade desapropriada."

Art. 6º Os §§ 1º, 2º e 3º do art. 156 da Constituição Federal passam a ter a seguinte redação:

"§ 1º Os Estados assegurarão aos posseiros de terras devolutas que tenham morada habitual, preferência para aquisição até cem hectares.

§ 2º Sem prévia autorização do Senado Federal, não se fará qualquer alienação ou concessão de terras públicas, com área superior a três mil hectares, salvo quando se tratar de execução de planos de colonização aprovados pelo Govêrno Federal.

§ 3º Todo aquêle que, não sendo proprietário rural nem urbano, ocupar, por dez anos initerruptos, sem oposição nem reconhecimento de domínio alheio, trecho de terra que haja tornado produtivo por seu trabalho, e de sua família, adquirir-lhe-á a propriedade mediante sentença declaratória devidamente transcrita. A área, nunca excedente de cem hectares, deverá ser caracterizada como suficiente para assegurar ao lavrador e sua família, condições de subsistência e progresso social e econômico, nas dimensões fixadas pela lei, segundo os sistemas agrícolas regionais."

Brasília, em 9 de novembro de 1964.

Anexo 5: EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965.

Reforma do Sistema Tributário.

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL promulgam, nos têrmos do art.217, § 4º, da Constituição, a seguinte Emenda Constitucional:

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 1º O sistema tributário nacional compões-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;

II - cobrar impôsto sôbre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar impostos sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto na letra *a*, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-sòmente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

§ 2º O disposto na letra *a*, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interêsse comum.

Art. 3º É vedado:

I - à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município;

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Art. 4º Sòmente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.

CAPÍTULO II

Dos Impostos

Seção I

Disposições Gerais

Art. 5º Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.

Art. 6º Competem:

I - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios;

II -à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados, e, se aquêles não forem divididos em Municípios, cumulativamente os atribuídos a êstes.

SEÇÃO II

Impostos sôbre Comércio Exterior

Art. 7º Compete à União:

I - o impôsto sôbre a importação de produtos estrangeiros;

II - o impôsto sôbre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se refere êste artigo, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior.

§ 2º A receita líquida do impôsto a que se refere o nº II dêste artigo destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

SEÇÃO III

Impostos sôbre o Patrimônio e a renda

Art. 8º Competem à União:

I - o impôsto sôbre a propriedade territorial rural;

II - o impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O impôsto incide sôbre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O impôsto não incide sôbre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 3º O impôsto compete ao Estado da situação do imóvel sôbre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

§ 4º A alíquota do impôsto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do impôsto de que trata o art. 8º, nº II, sôbre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 10. Compete aos Municípios o impôsto sôbre a prioridade predial e territorial urbana.

SEÇÃO IV

Impostos sôbre a Produção, e a Circulação

Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o impôsto referido no artigo com base na legislação estadual a êle relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do impôsto a que se refere o artigo anterior.

Art. 14. Compete à União o impôsto:

I - sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários;

II - sôbre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do impôsto, nos casos do nº I dêste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

§ 2º A receita líquida do impôsto nos casos do nº I dêste artigo, destina-se à formação de reservas monetárias.

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

SEÇÃO V

Impostos Especiais

Art. 16. Compete à União o impôsto sôbre:

I - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;

II - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

III - produção, circulação ou consumo de minerais do País.

Parágrafo único - O impôsto incide, uma só vez, sôbre uma dentre as operações previstas em cada inciso dêste artigo e exclui qualquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sôbre aquelas operações.

Art. 17. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporàriamente, impostos extraordinários, compreendidos ou não na enumeração constante dos artigos 8º e 16, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

CAPÍTULO III

Das Taxas

Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a impôsto referido nesta Emenda.

CAPÍTULO IV

Das Contribuições de Melhoria

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

CAPÍTULO V

Das Distribuições de Receitas Tributárias

Art. 20. Serão distribuídas pela União:

I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do impôsto a que se refere o artigo 8º, nº I;

II - aos Estados e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, incidente sôbre a renda das obrigações de sua dívida pública e sôbre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

Parágrafo único. As autoridades arrecadadoras dos tributos a que se refere êste artigo farão entrega aos Estados e Municípios das importâncias recebidas correspondentes a êstes impostos, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente da ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data do recolhimento dos mesmos tributos, sob pena de demissão.

Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

§ 1º A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito.

§ 2º Do total recebido nos têrmos do parágrafo anterior, cada entidade participante destinará obrigatòriamente 50% (cinqüenta por cento), pelo menos, ao seu orçamento de capital.

§ 3º Para os efeitos de cálculo da percentagem destinada aos Fundos de Participação exclui-se, do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, a parcela distribuída nos têrmos do art. 20, nº II.

Art. 22. Sem prejuízo do disposto no art. 21, os Estados e Municípios que celebrem com a União convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos

programas de investimentos e serviços públicos, especialmente no campo da política tributária, poderão participar de até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do impôsto sôbre o rendimento das pessoas físicas, e no art. 11, excluído o incidente sôbre fumo e bebidas alcoólicas.

Art. 23. Do produto da arrecadação do impôsto a que se refere o art. 16, serão distribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 60% (sessenta por cento) do que incidir sôbre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e 90% (noventa por cento) do que incidir sôbre operações relativas a minerais do País.

Parágrafo único. A distribuição prevista neste artigo será regulada em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar, proporcionalmente à superfície e à produção e ao consumo, nos respectivos territórios, dos produtos a que se refere o impôsto.

Art. 24. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal, ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impôstos, de competência da União, cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto êstes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios.

CAPÍTULO VI

Disposições Finais e Transitórias

Art. 25. Ressalvado o disposto no artigo 26 e seus parágrafos, ficam revogados ou substituídos pelas disposições desta Emenda o art. 15 e seus parágrafos, o art. 21, o § 4º do art. 26, o art. 27, o art. 29 e seu parágrafo único, os de ns. I e II do art. 30 e seu parágrafo único o art. 32, o § 34 do art. 141, o art. 202 e o art. 203 da Constituição, o art. 5º da Emenda Constitucional nº 3, a Emenda Constitucional nº 5 e os arts. 2º e 3º da Emenda Constitucional nº 10.

Art. 26. Os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes à data da promulgação desta Emenda, salvo o impôsto de exportação, poderão continuar a ser cobrados até 31 de dezembro de 1966, devendo, nesse prazo, ser revogados, alterados ou substituídos por outros na conformidade do disposto nesta Emenda.

§ 1º A lei complementar poderá estabelecer que as alterações e substituições tributárias na conformidade do disposto nesta Emenda, entrem gradualmente em vigor nos exercícios de 1967, 1968 e 1969.

§ 2º O art. 20 da Constituição ficará revogado, em relação a cada Estado, na data da entrada em vigor da lei que nêle instituir o impôsto previsto no artigo 12 desta Emenda.

§ 3º Entrará em vigor a 1º de janeiro do ano seguinte ao da promulgação desta Emenda o disposto no artigo 7º, nº II, no seu § 2º, e, quanto ao impôsto de exportação o previsto no seu § 1º.

Art. 27. São extensivos à Região Amazônica todos os incentivos fiscais, favores creditícios e demais vantagens concedidas pela legislação à Região Nordeste do Brasil.

Brasília, 1º de dezembro de 1965.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 6.12.1965

Anexo 6: DISPOSITIVOS ORIGINAIS E ALTERADOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967 REFERENTES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

CAPÍTULO V

Do Sistema Tributário

Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

I - os impostos previstos nesta Constituição;

II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.

§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

§ 2º - Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§ 3º - A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança, da contribuição de melhoria a ser exigida sobre. cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa.

§ 4º - Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§ 5º - Competem ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não for dividido em Município, os impostos municipais.

§ 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

§ 7º - Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.

§ 8º - A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos desolo e do subsolo, realizada no imóvel de origem.

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

Art. 21 - É vedado:

I - a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, eu que importe distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou Município;

II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios., em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes;

III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - propriedade territorial, rural;

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; (Vide Lei nº 5.279, de 1967)

V - produtos industrializados;

VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, mão incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 2º - É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.

§ 3º - A lei poderá destinar a receita dos impostos referidos nos itens II e VI à formação de reservas monetárias.

§ 4º - Ô imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

§ 5º - Os impostos a que se referem os nºs VIII, IX, e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações.

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior não inclui, todavia, a incidência, dentro dos critérios e limites fixados em lei federal, do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, e cuja receita seja aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários. (Regulamento) (Revogado pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

Art. 23 - Compete à União, na iminência. ou no caso de guerra externa. instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, na sua competência, tributária, que serão suprimidos gradativamente, cessadas; as causas que determinaram a cobrança.

Art .24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, ele acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

§ 2º - O Imposto a que se refere o n.º I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

§ 2º - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

§ 7º - Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas

pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (Vide Decreto nº 93.449, de 1986)

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§ 1º - Pertencem aos Municípios:

a) o produto da arrecadação do Imposto a que se refere o art. 22, n.º III, Incidente sobre os imóveis situados em seu território;

b) o produto da arrecadação do imposto, de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

§ 2º - As autoridades arrecadadoras dos tributos a que se refere a letra a do parágrafo anterior farão entrega, aos Municípios, das importâncias recebidas que lhes pertencerem, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente de ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data da arrecadação, sob pena de demissão.

Art. 26 - Do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 22, n.º s IV e V, oitenta por cento constituem receita da União e o restante distribuir-se-á, à razão de dez por cento. ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e dez por cento, ao Fundo de Participação dos Municípios.

Art. 26 - Do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 22, nºs IV e V, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Incluído pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

II - cinco por cenho ao Fundo de Participação dos Municípios; (Incluído pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

III - dois por cento ao Fundo Especial a que se refere o § 3º deste artigo. (Incluído pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 1º - A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei, que cometerá ao Tribunal de Cantas da União o cálculo das cotas estaduais e municipais, independentemente de autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega mensalmente, por intermédio dos estabelecimentos oficiais de crédito.

§ 1º - A aplicação dos Fundos previstos nos incisos I e II deste artigo será regulada por lei federal, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo das cotas estaduais e

municipais, condicionando-se a entrega das cotas: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

a) à aprovação de programas de aplicação elaborados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com base nas diretrizes e prioridades estabelecidas, pelo Poder Executivo federal; (Incluída pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

b) à vinculação de recursos próprios, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, para execução dos programas referidos na alínea a; (Incluída pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

c) à transferência efetiva para os Estados, Distrito Federal e Municípios, de encargos executivos da União; (Incluída pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

d) ao recolhimento dos impostos federais arrecadados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, e à liquidação das dívidas dessas entidades, ou de seus órgãos da Administração Indireta, para com a União, inclusiva em decorrência de prestação de garantia. (Incluída pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 2º - Do total recebido nos termos do parágrafo anterior, cada entidade participante destinará obrigatoriamente cinqüenta por cento, pelo menos, ao seu orçamento de capital.

§ 2º - Para efeito do cálculo da percentagem destinada aos Fundos de Participação, exclui-se a parcela do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, nos termos dos arts. 24, § 1º e 25, § 1º, letra a, pertencente, aos Estados e Municípios. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 3º - Para efeito do cálculo da percentagem destinada aos Fundos de Participação exclui-se a parcela do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, nos termos dos arts. 24, § 1º), e 25, § 1º, letra a , pertence aos Estados e Municípios.

§ 3º - O Fundo Especial terá sua destinação regulada em lei tendo em vista a aplicação do sistema tributário estabelecido nesta Constituição. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

Art. 27 - Sem prejuízo do disposto no art. 25, os Estados e Municípios, que celebrarem com a União convênios destinados a assegurar a coordenação dos respectivos programas de investimento e administração tributária, poderão participar de até dez por cento na arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente dos impostos referidos no art. 22, n° s IV e V, excluído o incidente sobre fumo e bebidas.

Art. 28 - A União distribuirá aos Estados, Distrito Federal e Municípios:

I - quarenta por cento da arrecadação do imposto a que se refere o art. 22, n.º VIII;

II - sessenta por cento da arrecadação do imposto a que se refere o art. 22, n.º IX;

III - noventa por cento da arrecadação do imposto a que se refere o art. 22, n.º X.

Parágrafo único - A distribuição será feita nos termos da lei federal, que poderá dispor sobre a forma e os fins de aplicação dos recursos distribuídos, obedecido o seguinte critério:

a) nos casos dos itens I e II, proporcional à superfície, população, produção e consumo, adicionando-se, quando couber, no tocante ao n.º II, cota compensatória da área inundada pelos reservatórios;

b) no caso do item III, proporcional à produção.

Anexo 7: DISPOSITIVOS ORIGINAIS E ALTERADOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1969 (EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969) REFERENTES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

CAPÍTULO V

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§ 3º Sòmente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§ 4º Ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em municípios competem, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não fôr dividido em municípios, os impostos municipais.

§ 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir impôsto sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interêsse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Art. 20. É vedado:

I - à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional o implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro;

II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; e

III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino.

Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior;

III - propriedade territorial rural;

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

VI - operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valôres mobiliários;

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e

IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior.

§ 1º A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos artigos 23 e 24.

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais; e

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

§ 3º O impôsto sôbre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

§ 4º A lei poderá destinar a receita dos impostos enumerados nos itens II e VI dêste artigo à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico.

§ 5º A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

§ 6º O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sôbre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Art. 22. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporàriamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição; e

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

§ 1º O produto da arrecadação do impôsto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sôbre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal, será distribuído a êstes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.

§ 2º O impôsto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

§ 3º O impôsto a que se refere o item I não incide sôbre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.

§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

§ 6º As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

§ 8º Do produto da arrecadação do impôsto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos municípios. As parcelas pertencentes aos municípios serão creditadas em constas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sôbre:

I - propriedade predial e territorial urbana; e

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§ 1º Pertence aos municípios o produto da arrecadação do impôsto mencionado no item III do artigo 21, incidente sôbre os imóveis situados em seu território.

§ 2º Será distribuído aos municípios, na forma que a lei estabelecer, o produto da arrecadação do impôsto de que trata o item IV do artigo 21, incidente sôbre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por êles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo.

§ 3º Independentemente de ordem superior, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data da arrecadação, e sob pena de demissão, as autoridades arrecadadoras dos tributos mencionados no § 1º entregarão aos municípios as importâncias que a êles pertencerem, à medida que forem sendo arrecadadas.

§ 4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do impôsto de que trata o item II.

Art. 25. Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do artigo 21, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte:

I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;

II - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; e

III - dois por cento a Fundo Especial que terá sua aplicação regulada em lei.

§ 1º A aplicação dos fundos previstos nos itens I e II será regulada por lei federal, que incumbirá o Tribunal de Contas da União de fazer o cálculo das quotas estaduais e municipais, ficando a sua entrega a depender:

a) da aprovação de programas de aplicação elaborados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com base nas diretrizes e prioridades estabelecidas pelo Poder Executivo Federal;

b) da vinculação de recursos próprios, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, para execução dos programas citados na alínea a ;

c) da transferência efetiva, para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de encargos executivos da União; e

d) do recolhimento dos impostos federais arrecadados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, e da liquidação das dívidas dessas entidades ou de seus órgãos de administração indireta, para com a União, inclusive as oriundas de prestação de garantia.

§ 2º Para efeito de cálculo da porcentagem destinada aos Fundos de Participação, excluir-se-á a parcela do impôsto de renda e proventos de qualquer natureza que, nos têrmos dos artigos 23, § 1º, e 24, § 2º, pertence aos Estados e Municípios.

Art. 26. A União distribuirá aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - quarenta por cento do produto da arrecadação do impôsto sôbre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos mencionado no item VIII do artigo 21;

II - sessenta por cento do produto da arrecadação do impôsto sôbre energia elétrica mencionado no item VIII do artigo 21; e

III - noventa por cento por cento do produto da arrecadação do impôsto sôbre minerais do País mencionado no item IX do artigo 21.

§ 1º A distribuição será feita nos têrmos de lei federal, que poderá dispor sôbre a forma e os fins de aplicação dos recursos distribuídos, conforme os seguintes critérios:

a) nos casos dos itens I e II, proporcional à superfície, população, produção e consumo, adicionando-se, quando couber, no tocante ao item II, quota compensatória da área inundada pelos reservatórios;

b) no caso do item III, proporcional à produção.

§ 2º As indústrias consumidoras de minerais do País poderão abater o impôsto a que se refere o item IX do artigo 21 do impôsto sôbre a circulação de mercadorias e do impôsto sôbre produtos industrializados, na proporção de noventa por cento e dez por cento, respectivamente.

Anexo 8: DISPOSITIVOS ORIGINAIS E ALTERADOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 REFERENTES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO VI

DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

CAPÍTULO I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

SEÇÃO I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social. (Parágrafo Renumerado pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

SEÇÃO II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

§ 1º - A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º - Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em

detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

SEÇÃO III

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do capu t: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

SEÇÃO IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

c) propriedade de veículos automotores

II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º O imposto previsto no inciso I, a

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do "*caput*" deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

§ 3° À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade

que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

SEÇÃO V

DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º O imposto previsto no inciso III, não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, b, sobre a mesma operação.

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 4º Cabe à lei complementar: (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV; (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

SEÇÃO VI

DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

II - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma: (Vide Emenda Constitucional nº 17, de 1997)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003)

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. Essa vedação não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subseqüente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.