



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vols. 7/8

- Ensino, pesquisas e serviços à comunidade.
- Reforma do Sistema Tributário Brasileiro.
- O poder de tributar e o poder de regular.
- Contribuições sociais são tributos?
- Imposto de Renda. Balanço 31.12.86. Correção retroativa?
- Cooperativas. Aplicações Financeiras. I.Renda.
- TABLITA. Obrigação de indenizar da União.
- Novo sistema de valoração aduaneira.
- Ato cooperativo e PIS/FINSOCIAL.
- ICM-Importações GATT/ALADI. Paridade.
- Procedimento administrativo tributário.
- Multas fiscais. Participações.
- Curso IBDT/USP de 1987.

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1987/88

## O PODER DE TRIBUTAR E O PODER DE REGULAR

Luiz Mēlega  
Advogado  
Diretor Executivo do IBDT

Na límpida li o do Professor Ruy Barbosa Nogueira, "em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor sobre as rela es econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributa o (soberania fiscal), como também impo- lhes regulamenta o (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular". (Enciclopédia Saraiva de Direito, vol.75, fls.241 e seguintes).

1.1. Em nosso regime político esses poderes fundam-se em disposi es constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribui o de fun es aos agentes do governo - federal, estadual ou municipal - umas expressas, outras decorrentes do sistema.

1.2. Daí a necessidade de se entender o que   o poder de regular e por que se deve estudá-lo em paralelo com o poder de tributar.

O poder de regular é, também, conhecido como o "Poder de Polícia" (Police Power). Destina-se a promover o bem pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade. É necessário não confundir, porém, este poder de regular, que é um poder legislativo de criar por meio de normas categoriais, com aquele outro de que se serve o Poder Executivo, quando dá regulamentação às leis por meio de decretos (Constituição Federal, art.81, III).

Regular significa estabelecer regras, dirigir, governar. Segue-se, daí, que quem pode regular pode impedir, restringir ou mesmo favorecer. Mas esse poder não é ilimitado, supremo, não fica à discrição aberta, pura e simples, de autoridades e ou de agentes do governo porque, tendo a sua origem na Constituição, o seu exercício fica limitado pelas disposições nela inscritas, quer quanto à sua extensão, quer quanto ao meio a ser empregado.

2. Lembra o ilustre Professor que o poder de regular se encontra referido em muitos tratados sobre tributos, exatamente porque o tributo é também um instrumento, uma forma de regular.

Pode o poder público, utilizando-se do tributo (e o faz com frequência), fomentar ativamente

vidades, desestimulá-las, restringi-las, ou até impedir-lhe o exercício quando ilícitas.

Mas é óbvio que essas funções do tributo devem sempre estar em harmonia, em paralelo, com o poder de tributar, porque o tributo não pode e não deve ser utilizado em desfavor das atividades lícitas.

2.1. Um claro exemplo de que o poder de tributar deve estar em sintonia com o poder de regular, é encontrado em nossa Carta Política que, ao discriminar os tributos, ou melhor, ao fazer a partilha das competências tributárias, ao atribuir o poder de tributar às entidades que compõem a Federação (artigos 21, 23 e 24), fê-lo em harmonia com o poder de regular, a cada nível de governo.

3. Tal é a intimidade entre o poder de regular e o poder de tributar que Cooley (A Treatise on The Law of Taxation, 5a.ed., Chicago, 1924), chegou a classificar os tributos pela sua finalidade, dividindo-os em duas categorias: a) os que têm em vista um fim essencialmente fiscal, vale dizer, de apenas proporcionar arrecadação ao fisco, cobrados com fundamento no poder de tributar; b) os que visam principalmente a um fim político, econômico ou social, os quais se fundariam



no poder de regular.

Seligman, mencionado por Barbosa Nogueira no estudo e obra citados, salienta que a distinção entre o poder de regular e o poder de tributar é muito importante do ponto de vista jurídico, para se poder apurar conseqüências em face da harmonia que dentro do sistema da Constituição deve haver entre as duas competências, a de tributar e a de regular.

4. Maurice Duverger (Institutions Financières, Paris, 1960, pág.2) lembra que para o Estado moderno as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração; constituem, também, uma forma de intervir na vida social, de exercer pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da Nação.

Essa intervenção, no controle da economia, o Estado realiza sobretudo por meio do poder impositivo, o que significa dizer que é no campo da receita que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. Aqui o imposto se transmuda em algo mais do que simples recurso destinado a suprir as necessidades financeiras do Estado. Conforme seja o caso e o poder tributante,

o imposto é também utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades. É através desse fenômeno que surge a natureza extrafiscal do imposto.

4.1. A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, informa Ricardo Lobo Torres, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro lado, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributáveis (contribuições econômicas e ingressos conjunturais).

Em "Sistemas Constitucionais Tributários - Tratado de Direito Tributário Brasileiro, 2, Tomo II, fls.633 e seguintes", esse estudioso do assunto lembra que a expansão do Estado Econômico conduz à superação da tese da neutralidade tributária, tão difundida no liberalismo. Teriam os tributos, além de sua função de fonte de recursos para atender as despesas essenciais do Estado, também o papel de agentes do intervencionismo estatal na economia, de instrumentos de política econômica: seria o intervencionismo fiscal de que nos dá conta Neumark (Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista, Madrid, Ed. Derecho Financiero - 1964).

Nessa linha de pensamento os tributos já não se apresentam como simples fontes do poder de tributar, mas simultaneamente como emanção do poder de polícia, ou melhor, o poder de tributar absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia. A extrafiscalidade é finalismo que informa qualquer tributo; quando se germana a fiscalidade, enfrenta os mesmos limites constitucionais impostos a esta. O tributo, ainda que de motivação extrafiscal, há que se conformar a todas as garantias da liberdade e da propriedade.

Além de significar a dimensão finalista e intervencionista do tributo, a extrafiscalidade também se apresenta na forma de ingressos não-tributários, de conteúdo exclusivamente econômico, sem aquele objetivo de contribuir para as despesas gerais do Estado. Aqui falta-lhes a destinação pública, principal ou acessória. Quando existe tal finalidade pública, ainda que subjacente, a extrafiscalidade se incorpora à fiscalidade.

4.2. A doutrina da extrafiscalidade ganhou corpo, sobretudo nos Estados Unidos onde os estudiosos distinguiram o "Taxing Power", podendo este último ser fonte de cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia ou constituir a finalidade reguladora do tributo. Não obstante os esforços de certa tendência conservadora, no sentido



de separar, rigidamente, o "Police Power" do "Taxing Power", subsistiu no direito americano a tese de que a finalidade extrafiscal não desnatura o tributo.

4.3. Na Alemanha, informa ainda Lobo Torres (obra citada, fls.636), está se manifestando um renovado interesse pelo tema. O conceito jurídico de tributo absorve a extrafiscalidade, ainda que esta seja preponderante; melhor dizendo, mesmo que a destinação do ingresso às necessidades públicas essenciais tenha menor peso. O que importa, para que o extrafiscal seja absorvido pelo fiscal, é a substância, em qualquer grau da finalidade tributária. A extrafiscalidade tornou-se fenômeno de rara importância naquilo que os alemães denominam "tributação conjuntural", que significa a capacidade de o direito tributário adaptar-se às políticas recessivas ou desenvolvimentistas, conforme a economia como um todo, esteja em fase de crise ou de crescimento.

4.3.1. Sobre o assunto versou, em magnífico estudo, Klaus Vogel, Professor da Universidade de Munique, onde adverte que a apreciação, sob o aspecto constitucional, dos impostos regulatórios, deve impedir não apenas a oneração extrema, mas também a orientada e conveniente dis



tribuição da carga tributária ("Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha" in Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Coordenação de Brandão Machado).

4.4. No Brasil a doutrina igualmente se orientou no sentido de negar a substancialidade do fenômeno extrafiscal e a separação entre poder de polícia e poder tributário. Lobo Torres lamenta que a doutrina brasileira não tenha sido capaz de "entrevêr a outra vertente da extrafiscalidade - a desvinculação do conceito de tributo", com o que teria influenciado o legislador constituinte, que conduziu ao campo tributário as contribuições econômicas, que rigorosamente são ingressos extrafiscais (art.21, § 2º, I, na redação da Emenda Constitucional nº 1/69).

5. Discute-se se esse conceito moderno de finanças públicas, que tem no imposto seu mais eficaz instrumento de atuação, pode ou deve ser aplicado, indistintamente, por todas as categorias ou níveis de governo da Federação e em relação a quaisquer impostos. Em um Estado federativo, exatamente como moldurado na nossa Carta Política, competirão aos entes menores (Estados-mem-

bro e Municípios), a tarefa de regular e controlar a economia nacional ?

Parece evidente, responde Ruy Barbosa Nogueira, obra citada, pág. 243, que essa função é apenas supletiva em aspectos regionais ou locais e em harmonização coadjuvante.

Também Maurice Duverger, obra citada, pág.74, lembra que somente o poder central pode desempenhar, através de intervenções financeiras, o papel de regulador econômico e social, que constitui para o futuro o objetivo essencial das finanças modernas (Apud Barbosa Nogueira, Enciclopédia Saraiva de Direito, 75/244).

6. Nos rumos dessa tendência, que se diria universal, realizou-se no Brasil uma "Reforma Tributária" que se inscreveu no contexto maior de ampla modificação política, com evidente reforço de centralização do poder em mãos do Governo Federal.

Evidência disso encontra-se nos artigos 10, V, "c" e 19 da Constituição de 1967, os quais são límpidos exemplos no sentido de que o dirigismo global econômico é de competência da União. A primeira disposição prevê a intervenção federal nos Estados que adotem medidas ou planos eco

nômicos e financeiros contrários às normas gerais estabelecidas pela União. A segunda outorga competência, também à União, para conceder isenções de impostos, ainda que não sejam de sua competência impositiva, sempre que isso for necessário para atender a relevante interesse social ou econômico nacional.

Um dos objetivos dessa "Reforma" foi a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério histórico então vigente, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos: federal, estadual e municipal (Relatório da Comissão de Reforma Tributária Nacional, Rio, Fundação Getúlio Vargas, 1966, pág.30). Dentre as providências para alcançar essa integração econômica e unidade nacional, reforçaram-se as normas que proibem a tributação discriminatória e os entraves fiscais às atividades interestaduais, intermunicipais e de comércio exterior.

6.1. Para evitar a disputa tributária entre os estados-membros, procurou-se fazer do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias um tributo neutro, com finalidade exclusivamente fiscal (mesmo porque a intervenção



do Estado no domínio econômico é tarefa do poder central). Dispôs-se também no sentido de que o imposto municipal sobre serviços incidisse apenas sobre fatos especificados em uma lista residual, com o objetivo de impedir colisões com o IPI, que é tributo de nítida regulatória, em razão da essencialidade dos artigos destinados ao consumo; buscou-se também evitar que o ISS incidisse sobre serviços já incluídos nas mercadorias objeto de negócios mercantis, porque estes estão reservados à tributação do ICM, de competência estadual.

Já o imposto territorial rural é, sem dúvida, óbvio instrumento de reforma agrária. E o próprio imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, muitas vezes é utilizado para incentivar o desenvolvimento de regiões e ou atividades e para o controle das transações do mercado de capitais. Também os impostos sobre o comércio exterior oferecem larga oportunidade para o intervencionismo.

6.2. Poder-se-ia mesmo dizer que, no federalismo, a extrafiscalidade encontra meios de ser manipulada por qualquer dos entes tributantes, desde que, embutida no tributo que lhe pertencer, tenha por objeto influir sobre o campo que se situe sob o seu poder de polícia (o imposto predial



é um claro exemplo dessa possibilidade).

6.2.1. Há que se distinguir, no entanto, o poder de polícia, cujo exercício determina a finalidade extrafiscal do tributo, ao lado de seu escopo fiscal, daquele outro poder de polícia sobre cujo exercício incide a tributação (artigo 18, I, da C.F.), que não resulta em tributos extrafiscais, porque o poder de polícia, neste caso, é uma atividade essencial do Estado e ingresso nele fundado se destina às despesas públicas. Destaque-se, ainda o poder de polícia desvinculado das atividades essenciais do Estado de Direito, que origina entradas que não visam a subsidiar as despesas públicas (contribuições econômicas), cuja análise não é objeto deste estudo.

7. Sabe-se que na tradição do sistema federativo brasileiro, o legislador constituinte tem seguido a orientação universal de fortalecimento das competências da União e do fracionamento e redistribuição do poder financeiro.

7.1. Já a Carta Política de 1891, no seu artigo 79, adotava critério da separação de impostos, com a discriminação de fontes de receita. À União cabia decretar os impostos de importação, direitos de entrada, saída e estada de navios,

taxas de selo e dos correios e telégrafos federais, tributos que poderiam ser classificados de tendência nitidamente regulatória, não obstante a sua destinação a finalidades públicas.

Aos Estados estabeleceu-se competência para decretar impostos sobre exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão da propriedade e indústrias e profissões (art.9º). Além disso, garantia daquele Estatuto Político à União e aos Estados, cumulativamente, ou não, o exercício da competência residual relativamente aos demais impostos (art.12). Os Municípios não foram contemplados formalmente com fontes de receita.

7.2. No Documento Político de 1934 foram introduzidas várias novidades, não obstante mantido, no essencial, o mesmo sistema de distribuição de fontes de receita.

O rol dos impostos privativos da União aumentou com a inclusão dos impostos de consumo, de renda e de transferência de fundos para o exterior (art.6º). Na competência privativa dos Estados incluíram-se o imposto sobre vendas e consignações e o de consumo de combustíveis de motor de explosão. Os Municípios ganharam competência privativa para instituir impostos de licença, predial e territorial urbano, diversões públicas, bem

como o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais (art. 13, § 2º). A competência concorrente era permitida aos Estados e à União, vedada a bitributação (art.10, VII). Com esta Constituição deu-se início ao sistema de participação sobre o produto da arrecadação e as transferências de recursos: o imposto de indústrias e profissões era lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais (art.8º, § 2º); a arrecadação dos impostos com fundamento na competência concorrente cabia aos Estados, que deveriam entregar 30% à União e 20% aos Municípios (art. 10, § único).

7.3. A Constituição de 1937 não introduziu modificações dignas de nota, mantendo, em suas linhas gerais, o sistema de 1934.

7.4. O Estatuto de 1946 conservou, basicamente, a mesma discriminação de tributos. A perfeiçooou, contudo, o sistema de participações, que alcançou o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis e sobre minerais e energia elétrica (60% para os Estados, Distrito Federal e Municípios) e o imposto de renda (10% para os Municípios). Foi instituída, também, a obrigação de o Estado entregar anualmente ao Município 30% do excesso arrecadado, em conformto com as rendas lo-



cais de qualquer natureza (art.20). Da arrecadação dos tributos cobrados pelos Estados, com base na competência concorrente, deveriam ser repassados à União 20% e aos Municípios 40% (art.21). Muito importante foi a instituição da competência legislativa da União sobre as normas gerais de direito financeiro (art.5, XV, b), que se deve à iniciativa de Aliomar Baleeiro na qualidade de Constituinte. Com esta novidade modificou-se inteiramente o esquema anterior de mera discriminação de rendas, evoluindo-se para o sistema de integração do poder tributário.

7.5. Em decorrência da reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 18/1965, já se disse, alterou-se substancialmente o quadro do nosso federalismo fiscal. Beneficiou-se a competência legislativa, privativa, da União, ao passo que se diminuiu a dos Estados e Municípios. Aboliu-se a concorrência entre as competências da União e dos Estados. Ampliaram-se os instrumentos financeiros dos tributos, com o incremento da política de transferência do produto da arrecadação e de fundos de participação.

Essa Emenda Constitucional distinguiu entre os impostos sobre o comércio exterior (Seção II); os impostos sobre o patrimônio e a renu



da (Seção III); os imposto sobre a produção e a circulação (Seção IV); os impostos especiais (Seção V). No âmbito de cada uma dessas Seções é que discriminava os impostos pertencentes à União, aos Estados e aos Municípios.

7.6. A Carta Política de 1967, na sua redação original, assim como na versão de 1969, aprofundou certas tendências da reforma de 1965, mantendo a ampla competência impositiva da União, que ficou acrescida do poder de editar normas gerais de direito tributário. A técnica financeira das participações, sobre o produto da arrecadação, ganhou novas dimensões. Observou-se o retorno ao sistema de discriminação de receitas, com o abandono do critério anterior, que o enclausurara no sistema econômico dos tributos.

Procedeu-se ao fracionamento do poder de tributar material, embora ainda preponderasse o sistema de discriminação de competência legislativa, com clara identificação da competência privativa de cada unidade política, da competência comum e da competência residual.

8. Tudo o que antes foi dito leva o propósito de refletir sobre o fato de que a partilha das competências tributárias inscrita no sis-

tema tributário nacional deve obedecer, imperativamente, a princípios científicos, mediante os quais se selecionam e distribuem os impostos, não sō em função do poder de regular de cada unidade política da Federação, como ainda, e principalmente, segundo os encargos que o legislador constituinte haja atribuído a cada um desses entes públicos, embora não seja tarefa singela distinguir, com nitidez, a função fiscal e a extrafiscal ou reguladora de certos impostos.

8.1. Já ensinava o saudoso mestre Rubens Gomes de Sousa, no seu "Compêndio de Legislação Tributária", Edições Financeiras S.A., Rio de Janeiro, pāgs.15 e seguintes, que o Estado, si simultaneamente com as atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais, policiais, etc., que constituem a sua finalidade própria, exerce ainda uma atividade financeira, cujo objetivo é a obtenção, a administração e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho daquelas outras atividades que se referem à consecução de seus fins. A atividade financeira do estado, como ocorre com a que é exercida pelos particulares, desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; a

despesa, ou seja o emprego dos recursos patrimoniais para os fins a que se destinam. Nesses três campos em que se desenvolve, a atividade financeira do Estado é orientada por diversas disciplinas de caráter científico, sendo as de maior relevância a Economia Financeira, a Política Financeira e a Técnica Financeira.

8.2.A Economia Financeira é a ciência que estuda os elementos econômicos à disposição do Estado e indica os recursos que este pode obter, ou diretamente do patrimônio que já lhe pertence, ou por via indireta do patrimônio dos particulares, neste caso utilizando-se da sua soberania ou através de relações contratuais. Cuida também de métodos e processos financeiros aplicáveis à gestão ou administração do patrimônio do Estado e à sua aplicação ou emprego na realização das finalidades próprias deste. Analisa, finalmente, os efeitos que a atividade financeira do Estado é susceptível de produzir sobre a economia geral do País.

8.3. A Política Financeira é a ciência que seleciona, entre os elementos econômicos cuja existência seja indicada pela Economia Financeira, aqueles que serão utilizados, na prática, em cada caso particular. Trata-se de uma ciência



aplicada, não somente porque está ligada à política, no sentido amplo da arte de governar, que define as finalidades do Estado e, em consequência, indica o que constitui interesse público, mas também porque cuida de escolher para a realização daquelas finalidades, os meios financeiros cuja utilização esteja mais de acordo com a natureza do Estado e a orientação do Governo. Evidente que a política financeira de um Estado intervencionista será necessariamente diferente da de um Estado liberal.

8.4. A Técnica Financeira é aquela parte da ciência da administração que estuda a atividade administrativa do Estado, tendo especialmente em vista por em prática aquilo que tenha sido decidido fazer com base nas conclusões da Política Financeira.

9. Não se pode, com desprezo de todos esses princípios, promover transferência de tributos de uma para outra unidade política, ou substituir um imposto por outro, porque cada um deles tem uma finalidade determinada no sistema tributário nacional, de acordo com os deveres, atribuições e encargos distribuídos a cada nível de governo, no regime federativo.



10. Seria de muito interesse, por isso mesmo, no momento em que se reúne a Assembléia Constituinte, com o fim de dotar o País de um novo Estatuto Político, procurar saber se tais princípios estariam sendo observados no capítulo que será destinado ao sistema tributário nacional, de vital importância no relacionamento Estado-contribuinte, porque não haverá negócio, transação ou atividade, que não sofrerá a influência dos tributos que vierem a ser autorizados a cada ente político integrante da Federação. Seria esse conhecimento um dos motivos deste estudo.

10.1. Segundo divulgações promovidas pela Comissão de Sistematização, em junho preterito, o sistema tributário nacional seria objeto do Título VIII, Capítulo I, do anteprojeto da Constituição, abrangendo os artigos 262 a 286. Ali se diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos seguintes:

- a) *impostos previstos na Constituição;*
- b) *taxas, em razão do exercício de atos do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;*

- c) contribuições de melhoria, pela valorização de imóveis decorrente de obras públicas;
- d) contribuições especiais, de competência municipal, de custeio de obras ou serviços resultantes do uso do solo urbano e para eliminação ou controle de atividade poluente, as quais não poderão ser cobradas acumuladamente.

10.2. Além disso, a União, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir outros impostos, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos discriminados na Constituição; tais impostos não poderão ter natureza cumulativa e dependerão de lei aprovada por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional ou da respectiva Assembléia Legislativa; o que for criado pela União excluirá imposto idêntico instituído pelo Estado ou pelo Distrito Federal.

10.3. Poderão, ainda, a União, os Estados e o Distrito Federal instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias provocadas por calamidade pública, mediante lei aprovada por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional ou da respectiva Assembléia Legislativa.

10.4. No artigo 268 está escrito que as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais, cuja criação seja autorizada pela Constituição, ficarão sujeitas às garantias estabelecidas no item I e nas alíneas "a" e "c" do item III do art.269. Isso quer dizer que tais exações, embora não consideradas tributos no anteprojeto da Comissão de Sistematização, ficarão subordinadas aos princípios da estrita legalidade e da anterioridade.

10.5. Os tributos, na forma prevista no parágrafo 1º do art.262, destinam-se a prover a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de receitas para satisfazer as necessidades públicas a seu cargo, tendo em vista, principalmente, os seguintes objetivos:

- a) *justiça social;*
- b) *desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do País.*

Por princípio, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; a administração poderá, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimô



nio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (parágrafo 2º do art. 262).

10.6. Na Seção II, do Capítulo I, Título VII, artigos 269 a 273, cuidou-se das limitações ao poder de tributar.

Está aí escrito que os entes políticos não podem:

- a) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b) conceder tratamento tributário desigual a fatos econômicos equivalentes, inclusive em razão da categoria profissional a que pertença o contribuinte ou da função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- c) cobrar tributos:
  - I - em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
  - II - sobre o patrimônio, renda ou proventos, se a lei correspondente não houver sido publicada antes do início do período em que ocorrerem os elementos de fato nela indicados como componentes

do fato gerador e determinantes da base de cálculo;

III - não alcançados pelo disposto no inciso II, no mesmo exercício financeiro em que hajam sido instituídos ou aumentados;

- d) utilizar tributo com efeito de confisco;
- e) estabelecer privilégio de natureza processual para a Fazenda Pública em detrimento do contribuinte.

10.6.1. A proibição de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que hajam sido instituídos ou aumentados, não se aplica aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre produtos industrializados e nas hipóteses do art.276, que permite à União, na iminência ou no caso de guerra, instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

10.6.2. Na forma do art. 270 é ainda vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- a) estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxa pela utilização de vias conservadas pelo poder público;
- b) instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, temples de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos da lei, bem como sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.

A vedação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, é extensiva às autarquias e fundações instituídas ou mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. A proibição não compreende, contudo, os bens, renda e serviços ligados a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a em-



preendimentos privados, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao imóvel compromissado (art.270, parágrafos 1º e 2º).

10.6.3. Ficou, ainda, vedado à União (artigo 271):

- a) *instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*
- b) *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;*
- c) *instituir isenções de tributos de competência dos Estados ou dos Municípios.*

10.6.4. Aos Estados, ao Distrito Fe

deral e aos Municípios continua vedado estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

10.7. À semelhança do que ocorre no regime atual, à União, em Território Federal, competem os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em municípios, cumulativamente, os impostos municipais; e, ao Distrito Federal, bem como a Estados não divididos em municípios, os impostos municipais.

10.8. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, ao passo que as contribuições de melhoria serão exigidas dos proprietários de imóveis beneficiados, tendo por limite total a despesa realizada.

10.9. Assim como ocorre no sistema tributário em vigor, a lei complementar caberá:

- a) *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*
- b) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação e administração tributárias, especialmente sobre:

I - definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;

II - obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

10.9.1. A lei complementar caberá, ainda disciplinar a entrega, às unidades políticas menores e aos Fundos de Participação, da parcela das receitas federais que lhes são destinadas.

11. No que se refere aos princípios gerais do sistema tributário nacional, inclusive as limitações do poder de tributar e as imunidades recíprocas e genéricas, poder-se-ia dizer que o modelo da Comissão de Sistematização da Assembleia Nacional Constituinte está fiel à tradição do nosso direito constitucional e em harmonia com os princípios que informam o sistema, não obstante incluir certos princípios que não deveriam ser elevados à eminência de categorias constitucionais, como é o caso da norma contida no § 2º do art. 262.



11.1. Já o mesmo não se poderia dizer com referência à partilha da competência tributária, onde se nota uma acentuada tendência ao favorecimento dos Estados e Municípios, em detrimento da União, que terá a sua receita tributária diminuída e aumentados os seus encargos.

11.2. Com efeito, à União foram reservados os impostos de importação de produtos estrangeiros, de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Poderá ainda instituir os impostos extraordinários em iminência ou em caso de guerra.

11.3. Ficariam suprimidos, na competência da União, o imposto sobre serviços de comunicações e os impostos de incidência única sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de energia elétrica e sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo dos minerais do País, bem como o imposto sobre transportes.

11.3.1. Além disso, o imposto sobre

produtos industrializados não incidirá sobre tais produtos, quando destinados ao exterior.

11.3.2. Mais ainda: do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e produtos de qualquer natureza, bem assim do imposto sobre produtos industrializados, a União deverá entregar 46% (quarenta e seis por cento), na forma seguinte:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participações dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) dois por cento para aplicação nas Regiões Norte e Nordeste, através de suas instituições oficiais de fomento.

11.3.3. E, da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento serão destinados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações desses produtos. Do total recebido os Estados entregarão 25% (vinte e cinco por cento) aos respectivos municípios.

11.3.4. Na hipótese de a União criar imposto no campo da competência residual, excluindo o estadual anteriormente instituído, cinquenta por cento da respectiva arrecadação serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal.

11.3.5. Continua a pertencer aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação do imposto federal sobre a renda e produtos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por essas unidades políticas, suas autarquias e fundações que instituírem ou mantiverem.

12. Os Estados e o Distrito Federal passariam a ter competência para instituir impostos sobre a propriedade territorial rural; sobre a transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos; sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, bem como sobre prestação de serviços; sobre propriedades de veículos automotores.

12.1. Poderão instituir, ainda, até o limite de cinco por cento do valor do imposto devido à União, por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas nos respectivos terri-



tórios, um adicional ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

12.2. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que poderá abranger outras categorias de contribuintes, além dos produtores, comerciantes e industriais, se assim determinar lei complementar, passará a incidir sobre a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e minerais do País, atualmente sujeitos ao regime de imposto único, ressalvadas hipóteses expressas, como as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

12.3. O imposto sobre a transmissão "causa mortis" passará a incidir sobre quaisquer bens ou direitos, ao contrário do que ocorre atualmente, quando atinge apenas os bens imóveis.

12.4. Os Estados ganhariam, ainda, o imposto territorial rural, hoje compreendido na competência da União, embora o produto de sua arrecadação pertença aos municípios onde situados os imóveis sobre que incide (arts. 21, III e 24, parágrafo 1º, da Constituição Federal). Ganhariam, também, competência para instituir impostos do cha

mado campo residual e empréstimos compulsórios em caso de calamidade pública.

13. Aos Municípios passariam a pertencer os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; 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; vendas a varejo de mercadorias, cuja cobrança não exclui a dos Estados para instituir e arrecadar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

13.1. Os Municípios perderiam o imposto sobre serviços de qualquer natureza e metade da arrecadação do imposto territorial rural, mas ganhariam o imposto sobre a transmissão "inter vivos" por ato oneroso e o imposto sobre venda a varejo de mercadorias.

13.2. Os Municípios serão também beneficiados com 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação dos impostos estaduais sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, e sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios. A sua participação no imposto estadual sobre

operações relativas à circulação de mercadorias passaria a ser de 25% (vinte e cinco por cento) ao invés dos atuais 20% (vinte por cento), salvo no caso de prestação de serviço a consumidor final, hipótese em que caberão ao Município onde ocorrer o respectivo fato gerador, 50% (cinquenta por cento) do valor pago.

14. As participações sobre a arrecadação, que consistem no recebimento de parcelas de tributos de competência legislativa ou administrativa de outro ente público, são instrumentos modernos que propiciam o equilíbrio financeiro vertical no regime federalista. Uma vez que se assegure, aos entes públicos menores, o direito ao recebimento de suas parcelas, nenhum prejuízo haverá na adoção dessa política de repasses de produtos dos ingressos derivados.

Pode-se mesmo dizer que a vocação federal de certos tributos, a maior eficácia do sistema administrativo da União, bem como a distância entre o poder federal e os interesses locais, podem beneficiar o desempenho do sistema fiscal.

O Brasil, nos últimos tempos, tem desenvolvido acentuada atividade legislativa no



sentido de aperfeiçoar o regime das participações, notadamente a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, valendo-se para isso do apoio da melhor doutrina, não obstante a crítica de alguns juristas, que o consideram de índole centralizadora e ofensivo à autonomia municipal.

14.1. Nos Estados Unidos, informa Lobo Torres (obra citada, fls.720), a partir da reforma de 1972, as participações impositivas (revenue sharing, tax sharing), passaram a ser largamente empregadas. Caracterizam-se por serem quase sempre incondicionais, desvinculadas de programas específicos, servindo, principalmente, para a redistribuição de recursos dos Estados aos entes menores.

Debate-se, mesmo, a respeito de sua superioridade sobre as chamadas subvenções condicionadas (grant-in-aid).

14.2. A Constituição alemã se refere ao poder de dispor sobre o produto da arrecadação, que pode pertencer à mesma pessoa a quem incumbe legislar ou administrar (União e Estados), ou pode ser atribuído conjuntamente à União, Estados e Municípios, caso em que ocorre propriamente a participação. Os impostos de renda das pessoas fí-



sicas e das pessoas jurídicas pertencem por metade aos Estados e à União. O imposto sobre as vendas também pertence conjuntamente às referidas entidades políticas, segundo divisão que deve ser feita pela lei federal, de acordo com as necessidades conjunturais de equilibrar receitas e despesas (Lobo Torres, obra citada, fls.721).

14.3. As participações sobre a arrecadação ou são incondicionadas, porque entregues aos entes beneficiados independentemente de vinculação, ou são condicionadas na medida em que se vinculam a despesas e fiquem sujeitas a controle do emprego da receita repassada.

14.4. Como no art.284 do anteprojeto da Comissão de Sistematização está escrito que é vedada qualquer condição ou restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, como participação sobre a arrecadação, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, compreendidos nessa proibição também os adicionais e acréscimos relativos aos impostos, deve ser entendido que se trata de participações incondicionadas. Se assim é, essa medida constituiria um progresso, no sentido de que fica fortalecida a autonomia dos Estados e dos Municípios. Restaria saber se essas entidades políticas menores irão dar a essa receita um destino

conveniente, vinculado a obras e programas de real interesse à população.

O receio de que isso não aconteça é que tem justificado a intervenção do poder central, tido para muitos estudiosos do assunto como necessária, já que não são raros os exemplos de aplicações em obras suntuárias e desnecessárias contratações de servidores.

15. O modelo proposto pela Comissão de Sistematização, acompanhou a tendência verificada, nos últimos tempos, de aumentar o valor das participações dos Estados e dos Municípios (ver Emendas Constitucionais nºs 17/80 e 23/83) e relaxar os controles sobre a administração dos recursos que se achavam, segundo alguns estudiosos, excessivamente centralizados com a União, dentro da política que favorecia o desenvolvimento econômico e buscava coibir a dispersão do dinheiro público ou o seu emprego com objetivos estritamente locais ou perdulários.

15.1. Sobre o tema, polêmico e complexo, escreveu a Doutora Yonne Dolácio de Oliveira, tecendo interessantes observações e oferecendo sugestões para o aperfeiçoamento do sistema (ABDF - Resenha 10, págs.33 e seguintes).

115.2. No modelo de repasse de receitas, adotado pelo anteprojeto da Comissão de Sistematização, como algumas exceções, a distribuição dos recursos aos entes favorecidos se faz indiretamente, servindo os "Fundos de Participação" de instrumento contábil para o cálculo e entrega das parcelas que devem ser repassadas. Constituem esses "Fundos", forma refinada e produtiva de redistribuição de receita, desde que assegurem a entrega dos recursos com observância de prazos breves e estabeleçam adequados critérios que conciliem o centralismo financeiro e a indevida pulverização das receitas em finalidades divorciadas do interesse público (Lobo Torres, obra citada, fls.727).

116. Nada se poderia argüir contra o aperfeiçoamento do sistema de participações no produto da arrecadação dos impostos, que até seria uma forma inteligente de poupar as entidades menores de todo o aparelhamento necessário ao lançamento, arrecadação e fiscalização dos impostos incluídos no campo de suas competências privativas, de alto custo, a ponto de tornar improdutivos certos tributos.

117. Acreditamos que não seria incorreta a afirmação de que o repasse, adequado e



suficiente do produto da arrecadação de impostos federais, às entidades menores, poderia substituir, com vantagens, a inclusão de certos impostos arrolados, no perfil do anteprojeto de Constituição da Comissão de Sistematização, na competência privativa dos Estados e Municípios. Seria o caso, por exemplo, dos impostos sobre a doação de bens ou direitos, do imposto de renda até o limite de 5% do devido à União, coloados na competência dos Estados e do Distrito Federal e do imposto sobre vendas a varejo, atribuído à competência municipal.

O procedimento sugerido, além de economicamente recomendável, seria benéfico às relações fisco-contribuinte, evitando fiscalizações sucessivas dos três níveis de governo, com a possível utilização de critérios diversos e por vezes irreconciliáveis.

17. Percebe-se, entretanto, que as receitas tributárias, a se confirmar o que consta no capítulo do sistema tributário do anteprojeto da Comissão de Sistematização, estão sendo distribuídas com absoluta falta de critério e desatenção aos princípios que informam os dois poderes já referidos: o de tributar e o de regular. As tradicionais e centenárias recomendações de Adam Smith,



no sentido da economia e comodidade de tributação, estão sendo simplesmente ignoradas.

17.1. A União perderia, como já se demonstrou, considerável parcela de sua receita, porque alguns dos impostos hoje incluídos no campo de sua competência privativa passariam à outorga dos Estados; além disso deveria repassar, às entidades menores, maior parcela dos seus impostos mais produtivos: o imposto sobre a renda e proventos e o imposto sobre produtos industrializados. Os encargos de sua responsabilidade, no entanto, seriam aumentados de outros, de alto custo. O seu poder de controle da economia interna e do comércio exterior seria enfraquecido, já que não mais poderia legislar sobre isenção de impostos estaduais e municipais.

17.2. Os Estados e Municípios, ao contrário, seriam enriquecidos com novos tributos e com a maior parte do produto da arrecadação dos impostos da União, sem que se lhes haja atribuído qualquer novo encargo a ser atendido com esse acréscimo de receita.

18. Não se cuidou de avaliar as conseqüências dessa desordenada transferência de receitas entre os entes públicos, como não se esti-

mou a necessidade de se incluir os impostos de função regulatória na competência do ente a quem compete o poder de regular, ainda que se trate de tarefa muito complexa.

Parece não haver qualquer preocupação com a finalidade ou destinação das receitas tributárias, desde que os Estados e Municípios sejam fortalecidos financeiramente.

19. É óbvia a conclusão de que a União, a prevalecer a desordem que se desenha no anteprojeto divulgado pela Comissão de Sistematização, não teria outro caminho, para cumprir os encargos de sua responsabilidade, senão o de criar outros impostos no campo de sua competência residual, ou aumentar, em assustadora proporção, os impostos que restariam na sua competência privativa.

20. O retrato do sistema tributário que se anuncia é, positivamente, desalentador. A preocupação de arrecadar está presente na ampliação da incidência do imposto sobre a transmissão "causa mortis", que passará a abranger todos os bens e direitos, no imposto sobre doações, sobre vendas a varejo e no alargamento da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de

mercadorias.

21. Com tal sistema e com tal desordem tributária, chega-se muito perto do exaurimento da capacidade econômica do contribuinte, com o possível comprometimento de suas possibilidades de poupança.

E, como adverte o Professor Geraldo de Camargo Vidigal, crédito é fundamentalmente um processo de circulação de poupanças, novas ou cristalizadas, definitivas ou transitórias, voluntárias ou compulsórias (A Correção Monetária no Direito Brasileiro, pág.304, coordenação de Gilberto de Ulhôa Canto e Ives Gandra da Silva Martins). O crédito global significa um conjunto de atos de circulação das poupanças sociais.

Se se comprometer a formação da poupança, mediante a drástica transferência das receitas privadas para o setor público, não seria excesso dizer que o próprio crédito estaria comprometido e, com ele, a produção e os demais segmentos da economia nacional.

22. Muitos outros detalhes estariam a reclamar reflexão mais demorada. Mas foi nosso intuito, neste trabalho, tão só destacar os erros maiores do anunciado sistema tributário nacional,

que já ameaça a tranqüilidade de todos nōs, contribuintes indefesos, tão mal representados na Assemblēia Nacional Constituinte, pelo menos até o presente instante.

Que as luzes divinas iluminem os senhores Constituintes, porque o Brasil e o seu povo sofrido não merecem mais esse castigo...

Agosto de 1987