

IMPOSTOS E TAXAS — CRIAÇÃO E FIXAÇÃO — CONCEITO DE IMPÓSTO E DE TAXA — VALOR DA TAXA SÔBRE K. W. PARA O EXERCÍCIO DE 1948

— *A Constituição de 1946, fiel à tradição jurídica do país e dos povos cultos, reclama a necessidade de lei para a fixação da taxa.*

— *Só a lei dá existência ao tributo, formula-o e exige-o.*

— *Interpretação dos arts. 65, n.º II, e 141, § 34, da Constituição.*

CONSELHO NACIONAL DE AGUAS E ENERGIA ELÉTRICA

DECISÃO

Processo n.º 488/47 — O Senhor Waldemar de Carvalho, finalmente, restitui com voto o processo número quatrocentos e oitenta e oito, de mil novecentos e quarenta e sete (488-47), do qual pediu vista na sessão de vinte e sete de maio último. Depois de amplamente discutido o assunto, o respectivo relator, Senhor Junqueira Ayres, mantendo e desenvolvendo os argumentos expendidos no seu relatório, em sessão de vinte e dois de maio último, conclui nos seguintes termos: "que o Conselho proponha para o ano de mil novecentos e quarenta e oito o mesmo valor sôbre o

quilowatts vigente no atual exercício, mantida em cinquenta por cento a quota de utilização, elucidando-se na exposição de motivos decorrente que cabe enviar à Câmara a necessária mensagem. O Plenário aprova a conclusão do senhor relator.

Explicação do voto proferido pelo Relator, Dr. A. Junqueira Aires:

Só a lei cria e fixa tributos

É da essência dos regimes representativos o princípio de que nenhum tributo pode ser cobrado sem que haja lei que o autorize.

Esse aforismo universal dispensa demonstração.

“A primeira condição fundamental de liberdade e independência para um povo é dispor livremente de seus recursos, através dos órgãos independentes da representação nacional.

Só após longos anos de luta com a realeza, o povo inglês chegou a estabelecer os três princípios fundamentais: que os impostos não podem ser arrecadados sem o voto do Parlamento; que as receitas e as despesas não podem ser autorizadas por tempo indefinido, mas devem ser anualmente aprovadas pelo Parlamento”.

São palavras do insigne economista Francesco Nitti, no seu livro clássico *Princípios da Ciência das Finanças*.

Para que um tributo possa ser cobrado, entretanto, não basta que exista idealmente, abstrato e incorpóreo, sem grandeza e sem medida, sob a forma de mero enunciado, destituído de teor e da expressão objetiva e certa que lhe é própria e inerente, de quantitativo e valor, de fixidez e limite.

Se a lei criasse apenas nominalmente os tributos e deixasse à autoridade executiva, segundo parece ao ilustre autor do voto divergente, a competência de fixá-los, estaria subvertida a ordem política e jurídica vigente. Sofismada e sutílizada uma garantia primacial dos cidadãos. O Congresso Nacional teria abdicado de suas funções precípua, despidido suas mais íntimas prerrogativas, e a medular conquista da vida dos povos ficaria ameaçada de insegurança e de arbítrio.

“Os tratados de direito constitucional e as histórias políticas abundam em recordações das lutas épicas que os povos modernos sustentaram para adquirir o direito de livre disposição, graças ao poder legislativo, e o de resistir à usurpação do poder executivo”.

É ainda Nitti que fala, numa página conhecida e vibrante.

A Constituição francesa de 1791 já consagrava: “As contribuições públicas são deliberadas e fixadas pelo Corpo Legislativo”.

Todo imposto deve ser estabelecido, isto é, formulado e definido, pela lei — eis a regra orgânica das nações civilizadas e inscrita na maior parte dos seus códigos.

Estabelecer um imposto não é somente denominá-lo ou anunciá-lo. A Constituição também nomeia e designa impostos e taxas, espécies e receitas fiscais, mas ninguém afirmará que essas simples figuras e referências independam da lei que as concretize e possam converter-se em imposições aos contribuintes sem que estejam legisladas e prefixas.

É da própria natureza da norma impositiva a noção de limite e valia. Chamou-se dízimo, quinto e, ainda hoje, as denominações taxa, tri-

buto, décima, envolvem repartição, cômputo e quantitativo no seu significado.

Que é impôsto?

Vejam-se algumas definições.

Conceito de Impôsto

"Impôsto é a porção da riqueza que os cidadãos entregam, obrigatoriamente, ao Estado e aos poderes locais de direito administrativo, para prover à satisfação das necessidades coletivas. Assume, pois, caráter coativo e serve para produzir serviços de utilidade geral de natureza indivisível". *Francisco Nitti*.

"Impôsto é uma contribuição que o indivíduo paga ao Estado para o custeio dos serviços públicos". *Gastão Neto dos Reis*.

"L'impôt est la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses du gouvernement.

"L'impôt est le prix des services que rend ou qu'a rendu l'Etat; il représente en outre la part que chaque citoyen, pour l'application du principe de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'Etat". — *Leroy Beaulieu*.

"L'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social". — *Mirabeau*.

"L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sureté de l'autre, ou pour en jouir plus agréablement". *Montesquieu*.

"Payer l'impôt, c'est mettre une partie de son bien à entretenir l'autre". — *Voltaire*.

As definições variam e multiplicam-se na pródiga literatura sôbre o assunto, mas em tôdas elas prevalece a idéia fundamental, subjacente, inseparável, de parte, porção, quota, contribuição que o indivíduo paga do Estado. Só é impôsto o que é determinado. Não pode ser exigido sem que esteja preciso. Para que exista efetivamente e se torne obrigatório, não prescinde dessa condição visceral que o configura, qualifica e define. Até na sua substância verbal conserva, inalterável, a operação que traduz e que com êle coexiste. Impôsto, taxa, tributo, contribuição.

A lei que apenas o tenha nomeado, sem determiná-lo, computá-lo, consubstanciá-lo, não estabeleceu o impôsto. Não gerou uma relação necessária. Não formulou aquela exigência real que caracteriza a imposição. Nenhum vínculo ou coação exerce sôbre a pessoa do contribuinte. Terá tão só ditado uma regra a que outra lei futura obedecerá, como na espécie em exame. O tributo, porém, em verdade, ainda não existe.

Das célebres quatro máximas de Adam Smith sôbre os requisitos do impôsto a segunda é esta:

"O impôsto ou a parte do impôsto que todo cidadão é obrigado a pagar, deve ser certa e não arbitrária. A época do pagamento, o modo, a soma que deve ser paga, tudo deve estar claro e preciso, tanto para o contribuinte como para qualquer outra pessoa".

O reputado financista moderno Karel Englis desenvolve o mesmo pensamento nestes períodos:

"El deber de efectuar el pago del tributo está caracterizado por el importe y por el término en el cual ha de efectuarse; a veces también

por un cierto modo y por la determinación de un cierto lugar donde ha de cumplirse. La ley determina el importe tributario de una manera absoluta o relativa (porcentualmente). El computo relativo no es posible cuando sirve de base al impuesto un hecho que no puede expresarse en una suma monetaria.

.....

Por estas razones, es necesario que los deberes tributarios estén determinados por normas precisas; que, en la práctica, estos deberes estén objetivamente comprobados por un procedimiento conveniente y, en ultimo término, que su aplicación esté robustecida por sanciones jurídicas. La determinación normativa de los deberes tributarios está generalmente reservada a la ley".

Sobre a necessidade de texto expresso de lei para originar a exigência do imposto, assim fala Gaston Jêze:

Dado que o imposto é um desapossamento da fortuna dos indivíduos, ordenado unilateralmente, este desapossamento, em princípio, só pode ser de soma prescrita na lei, sem nenhum adicionamento. Daí se deduz a consequência de que, na ausência de uma disposição legislativa expressa, nenhum suplemento pode ser aplicado".

Professa Francesco Nitti:

Evidentemente, o povo, que suporta as despesas, deve ter o direito de as limitar e de conceder as receitas. Mas tão evidente princípio nem sempre é admitido, mesmo em nossos dias, sem graves conflitos com o poder executivo. A Inglaterra precedeu todos os outros países na afirmação do princípio de que cada imposto devia ser aprovado pelo povo, e suas cartas constitucionais mais antigas continham essa máxima, que deveria tornar-se, depois, o patrimônio de todas as nações civilizadas. Essa máxima é mesmo tão antiga, que os historiadores da constituição inglesa não lhe puderam encontrar a origem.

.....

"Todas as grandes lutas constitucionais, na Inglaterra, nos Estados Unidos e em França, sempre nasceram por ocasião do direito ao orçamento. A longa luta entre as monarquias e o Parlamento da Inglaterra, a luta entre os Estados Gerais e a monarquia em França, em 1789 e durante os anos seguintes, a luta pela independência da América, sempre nasceram de questões orçamentárias e principalmente a propósito do direito de exigir impostos.

A primeira coisa que faz cada ditadura é limitar a ação dos parlamentos, em matéria de receitas e despesas públicas. As ditaduras surgidas na Europa depois de 1922, cogumelos venenosos saídos da velha árvore das antigas organizações constitucionais, começaram por eliminar e reduzir a nada os direitos do parlamento em matéria de orçamento. Mas isso determinou inexistência sempre crescente nos orçamentos dos países onde as liberdades constitucionais foram sufocadas".

Recorda Cornelis de Witt, a propósito do ato do selo, que deu lugar à independência dos Estados Unidos:

"O espírito que resistia, na América, ao ato do selo, era o espírito que outrora estabelecera esta máxima fundamental das liberdades britânicas: um súdito inglês não pode ser taxado sem seu consentimento".

Não é, porém, na doutrina que desejo basear a opinião expendida no parecer de 22 de maio, de que a fixação da taxa sobre KW depende de

lei e há de ser feita por ato legislativo e jamais em decreto do Presidente da República.

Peço vênia para divergir, nesta questão, radicalmente, de quanto assevera e sustenta o ilustre Conselheiro Adamastor Lima. Declara o acaitado professor e jurista que, criado o tributo (impôsto, taxa, contribuição de melhoria), o *quantum* pode ser fixado posteriormente, isto é, por decreto executivo, conforme raciocina e conclui no seu voto.

O direito positivo

A Constituição contém disposições categóricas que excluem, a meu ver, qualquer dúvida neste sentido.

Prescreve o art. 65:

"Art. 65 — Compete ao Congresso Nacional com a sanção do Presidente da República:

.....
II — votar os tributos próprios da União e regular a arrecadação e a distribuição das suas rendas".

Votar tributos não é permitir que outro poder venha a fixá-los, abster-se de decidir sobre o que há de positivo, verdadeiro e essencial no conceito de tributo, que é o seu quantitativo e o seu ônus. Não basta, com mofino simplismo, aludí-los ou dizê-los, relegando a outrem a prerrogativa intransferível de determiná-los. Não seria isso votar tributos e o Congresso que assim fizesse praticaria um ato de suicídio e exonerava-se da sua missão.

Como votar tributos e regular a arrecadação se abandona ao poder executivo a soberania dêsse dever?

Sem lei que o determine, o tributo não existe, não é, e não pode ser exigido.

Reza o art. 67, § 1.º:

"§ 1.º — Cabe à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa da lei de fixação das forças armadas e de tódas as leis sobre matéria financeira".

A fixação da taxa sobre KW recai nesse dispositivo. É matéria financeira e a respectiva lei, regulando-a, deve ser da iniciativa do Presidente da República ou da Câmara.

Já a Constituição de 1934 inseria cânone semelhante, mais explícito, entretanto, dispondo sobre a iniciativa das leis em matéria financeira e fiscal.

Consigna o art. 141 e o seu § 34:

"Art. 141 — A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
§ 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".

Nada mais taxativo e enfático, mais cabal e peremptório, para dirimir meridianamente e encerrar a controvérsia.

Pode a taxa ser exigida se não foi fixada em lei?

Tem o poder executivo a faculdade de aumentá-la?

O decreto presidencial que assim dispusesse, subsistiria acaso, sobrepondo-se e violando os direitos e garantias individuais, assegurados no artigo constitucional?

Que efeito e que valor teria êsse estranho ato? Que eficácia e que consequência?

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Por outras palavras, como já consagrara a Constituição francesa de 1791: as contribuições públicas são deliberadas e fixadas pelo corpo legislativo.

Como conciliar êsse postulado histórico, solenemente inscrito no texto constitucional, com a tese de fixação dos tributos por ato executivo?

Para que se torne exigido ou exigível o tributo, já terá sido previamente fixado. Não é exigido o que está por determinar, que não é e não existe, aquilo que ainda vai ser, quando firmado e sabido pelo instrumento legítimo que o declare. Sem certeza e sem lei não pode ser reclamado.

A idéia de quantitativo e valor está impressa e entranhada no mandamento e decorre, de resto, segundo já ficou visto, do próprio conceito de tributo. Não sei como justapô-la à concepção de renúncia legislativa esposita no voto divergente.

Não há como admitir-se que a expressão imperiosa e desenganada: *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*, repouse na abstração de um mero enunciado legislativo, destituído de grandeza e limite, de fixidez e certeza, sem segurança e medida, simbólico e hipotético, como se aquêle fato material e preciso escapasse às privações do legislador e houvesse de ser deixado ao arbítrio executivo.

Que visa a regra estatutária senão, exatamente, prevenir e conter o arbítrio executivo? Que objetiva ela senão assegurar aos cidadãos que a parte de cada qual nos encargos do Estado depende da lei, isto é, da deliberação dos seus mandatários? Que outra coisa preserva e resguarda, de toda usurpação, do que tão alto direito?

O Código de Contabilidade da União, decreto legislativo n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922, possui algumas disposições que podem mostrar o entendimento dado à matéria antes do regime de decretos-leis e, pois, da menor diferenciação entre atos legislativos e executivos que dali resultou.

Estipula o art. 27:

“Art. 27 — A arrecadação da receita proveniente de impôsto dependerá sempre de inserção dêste na lei do orçamento. Qualquer outra fonte de receita, porém, criada em lei ordinária, deverá ser arrecadada embora não contemplada na lei do orçamento.

Parágrafo único — No caso de alteração ou criação de impostos, tais dispositivos só entrarão em vigor 30 dias após a publicação da lei no *Diário Oficial*, procedendo-se à cobrança nesse período de acôrdo com as taxas anteriores, salvo se a mesma lei fixar prazo maior ou se tratar

de tarifas aduaneiras, caso éste em que o prazo mínimo será de três meses”.

Qualquer outra fonte de receita *criada em lei ordinária*. . . Só a lei poderia criar outra fonte de receita, ou seja tributo com os devidos quantitativos e contornos, certo e determinado, pois, de outra sorte, não seria fonte de receita.

No caso de alteração ou criação de impostos, tais dispositivos só entrarão em vigor 30 dias *após a publicação da lei*. Sempre a lei. Só a lei. Menção nenhuma a ato executivo possível.

O Regulamento Geral de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto n.º 15.783, de 8 de novembro de 1922, preceitua no art. 85:

“Art. 85 — Os quadros demonstrativos dos títulos da receita que deverão acompanhar a proposta do orçamento, nos termos do art. 45, n.º II, indicarão as leis que os regerem, as rendas arrecadadas nos três últimos exercícios e a média dessas arrecadações confrontada com o cálculo da receita.

Os quadros indicarão *as leis que regerem os títulos da receita*. Leis é que regem, portanto, os réditos públicos. Sempre a lei.

A Constituição de 1934 postulava no art. 17:

“Art. 17 — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: . . .

VII — Cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos”.

Vedado *cobrar quaisquer tributos sem lei especial* que os autorize. Nada mais claro e inconfundível para a hipótese d’este processo.

Lei especial que autorize a *cobrança* há de ser um ato preciso, expresso, intencional e acabado, e não um mero texto que apenas prevê o trâmite de uma decisão futura, mas que não especifica e declara a imposição. Não se cobra o ignorado. Ninguém pode ser obrigado ao que não sabe.

O decreto-lei n.º 1.202, de 8 de abril de 1939, já expedido no regime da Carta de 1937, e pela relevância da sua matéria considerado como o Código dos Estados e Municípios, consigna no art. 32 que terão a sua vigência condicionada à aprovação do Presidente da República os *decretos-leis* que dispuserem, no todo ou em parte, sobre impostos ou taxas de qualquer espécie, desde que se trate de nova tributação ou de majoração.

Decretos-leis, atos de natureza legislativa, para instituir ou majorar impostos e taxas.

Nunca ato executivo.

Outras citações podiam ser feitas para comprovar que os tributos só podem ser estabelecidos, isto é, criados e fixados, por via de lei. Parece, entretanto, desnecessário insistir.

F. Sá Filho, nos *Estudos de Direito Fiscal*, salienta em certa passagem:

“Decorre de preceito constitucional que só por lei expressa podem ser criados ou alterados impostos e taxas (Const. Fed., art. 72, § 30).

De sorte que as leis tributárias não podem ser suscetíveis de interpretação extensiva, só devendo ser aplicadas no sentido restrito.

É esse um princípio pacífico do direito tributário. Da mesma forma, as faltas, erros ou omissões do legislador na elaboração dessas leis, não podem ser supridas pelas autoridades incumbidas de aplicá-las”.

As faltas ou omissões do legislador não podem ser supridas pelas autoridades incumbidas de aplicar as leis tributárias. Como, pois, estipular em decreto executivo o valor de um tributo, invocando-se para tanto a faculdade de expedir decretos e a fiel execução das leis?

Note-se que a opinião é tanto mais insuspeita e qualificada quanto provém de um procurador fiscal, no exercício das suas funções, e cuja severidade só poderia ser inquinada de refletir reações autoritárias da fazenda e do fisco e não de pecar por liberalismo.

O art. 72, § 30, da Constituição de 1891, a que alude Sá Filho no ex-certo transcrito, sentenciava:

“§ 30 — Nenhum impôsto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Comentando o preceito, ensina Barbalho:

“E da índole e essência dos governos democráticos que os cidadãos não paguem impostos em que não tenham consentido. O contrário disso fôra inteiramente repugnante ao princípio basilar dêsses governos.

Tal consentimento é dado diretamente, nas democracias puras, pelas assembléias do povo para isso reunido na conformidade da lei, e indiretamente, nas democracias representativas, pelos parlamentos por êle eleitos; e em um outro caso por meio de ato legislativo para êsse efeito votado.

Não há, pois, obrigação de pagar impôsto que não tenha sido criado por lei, porquanto sômente por fôrça desta êle existe e é devido.

Nenhum impôsto de qualquer natureza — diz a Constituição — para abranger tôdas as imposições e não autorizar nisto exceção alguma.

Outrossim, esta proibição constitucional, pela sua natureza, estende-se não sômente à União, como aos Estados e municípios. É a garantia individual que quaisquer poderes públicos têm o dever de respeitar”.

A limpidez dêsse comentário dissipa objeções. A norma da Lei Magna de 91 é que inspirou o art. 141, § 34, da Constituição vigente. Se a redação mudou e a forma atual é mais perfeita, o espírito que permanece em ambas é o mesmo, igual a intenção que as anima.

O argumento do voto divergente

Pensa, porém, o eminente Conselheiro Prof. Adamastor Lima que não há nenhum impedimento constitucional para que a fixação da taxa venha a ser feita em ato executivo, e que, falando o Estatuto básico em *decretar* tributos (art. 17) e cabendo ao Presidente da República expedir *decretos* e regulamentos para fiel execução das leis (art. 87), por esta forma deverá ser estabelecido o valor da taxa sôbre KW.

Diz o abalizado jurista:

“Ao ser aberta discussão sôbre o assunto, solicitei vista do processo para estudar a matéria que êle encerra e ficar em condições de proferir, a respeito, o meu voto.

Vejo que há dois aspectos a considerar, isto é, o *material* e o *formal*, tanto vale dizer a *sugestão para ser fixado* o valor da taxa sôbre KW no exercício de 1948 e o *modo por que essa fixação deve ser feita*.

Em verdade, êsses dois aspectos estão contidos no próprio dispositivo sôbre o valor em aprêço, de vez que os seus têrmos são os seguintes:

“Art. 9.º — O valor da taxa sôbre a potência concedida, autorizada ou utilizada industrialmente e o das quotas respectivas (art. 3.º) serão fixados anualmente, mediante proposta do Conselho Nacional de Águas e Energia Elétrica

Por êsses têrmos, vê-se que dito valor, que esse *quantum* a ser estabelecido, não o será arbitrariamente, segundo as necessidades orçamentárias da União, mas mediante proposta do Conselho Nacional de Águas e Energia Elétrica, o que equivale a declarar que no monopólio federal da eletricidade, que nada tem de monopólio fiscal, essa taxa é, essencialmente, uma contribuição de caráter econômico, ou técnico-econômico. Nada de procurar *apenas* recursos para cobrir as despesas que a União haja de fazer com os serviços de: a) fiscalização; b) assistência técnica; c) estatística: mas, também, e principalmente, *os meios de fomentar a eletrificação do país.*

Essa taxa não é, pois, segundo o conceito moderno de taxa, a remuneração simples de um serviço, um benefício prestado ou à disposição. É, sim, tal remuneração mas orientada no sentido mais amplo de amparo à indústria da eletricidade para o seu desenvolvimento”.

Depois de salientar o conteúdo monetário móvel e variável da taxa, cujo valor deve ser anualmente fixado, e mostrar por que cabe ao Conselho propô-lo e dirigir-se, para isso, ao Presidente da República, continua o ilustre autor do voto divergente:

Mas, se a proposta deve ser e é feita ao senhor Presidente da República, diante do texto da Constituição de 1937, êle deveria pedir ao Parlamento Nacional (nome que tinha o atual Congresso Nacional) que fixasse, em cada exercício, o valor da taxa sôbre KW?

“Absolutamente, pois dizia no art. 68:

“Art. 68 — O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa tôdas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

“É de certo modo interessante notar que, por êsse art. 68, como bem ponderou Araújo Castro, ficou estabelecida a *unidade orçamentária* que a Constituição de 1946 pretendeu manter no seu:

“Art. 73 — O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, tôdas as rendas e suprimentos de fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos”.

“Essa unidade, entretanto, parece sacrificada pelo § 2.º dêsse artigo.

“Observe êsse detalhe mas êle não tem efeito direto para a exegese do art. 9.º do Decreto-lei n.º 2.281, de 5-6-1940.

“O que importa, para isso, é frisar que a Constituição vigente manda incorporar ao *orçamento da União, na parte da receita*, tôdas as rendas e suprimentos de fundos, e, em seguida, proíbe no: “§ 1.º — A lei de orçamento não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados, etc.”

“Isso quer dizer que no orçamento da União (*orçamento uno*) não entrará criação alguma, seja de que renda fôr, seja de que despesa fôr.

“E que dispõe essa Constituição sôbre tributos (tomada esta palavra numa significação ampla, que certos autores lhe negam, de impostos, taxas e contribuição de melhoria)?

"Essa matéria é controvertida, como, referindo-se à Itália, escreveu Mário Pugliese: "... as leis tributárias italianas usam indiferentemente e sem nenhuma precisão científica os termos *impôsto, taxa, contribuição*, etc. O mesmo termo *tributo* serve às vèzes para indicar tôdas as contribuições de natureza tributária, às vèzes só os impostos e contribuições especiais e outras, ainda, só os impostos de caráter especial (*Instituciones de Derecho Financero, Derecho Tributario*, México, versão de José Silva, p. 32).

"A Constituição de 1946, no transcrito art. 73, fugiu a essa dificuldade, não empregando a palavra tributo, mas, sim, a expressão *rendas e suprimentos de fundos*.

"E, para o caso em estudo, cumpre notar que ela se referiu expressamente à *taxa* nos arts. 27 e 30:

"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, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento das estradas.

.....
"Art. 30 — Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios cobrar:

I — contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel em consequência de obras públicas;

II — taxas;

III — quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

Parágr. único — A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores às despesas realizadas, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado".

"Anteriormente, porém, dissera no:

"Art. 17 — A União é vedado *decretar* (daqui é o grifo) tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem em distinção ou preferência para *este ou aquele pôrto, em detrimento de outro de qualquer Estado*" (daqui é o grifo).

"Vê-se bem que o legislador constituinte, nesse momento, pensou em impostos e particularmente em taxas, referindo até as taxas que são cobradas nos portos organizados.

"E nessa altura não falou em lei, mas em *decreto*, pois não escreveu *legislar* sobre, etc., dizendo *decretar* tributos.

"Em que passagem, em que artigo da Constituição de 1946 está proibido que o legislador ordinário crie uma taxa e deixe a fixação do quantum para ser feito por decreto, anualmente?

"Não vejo isso em parte alguma do seu texto.

Nem mesmo no art. 65, n.º II, onde leio:

"Art. 65 — Compete ao Congresso Nacional com a sanção do Presidente da República:

I — votar o orçamento;

II — votar os tributos próprios da União e regular a arrecadação e a distribuição das suas rendas, etc", por isso que, como procurei demonstrar, os tributos devem ser *decretados no seu quantum, uniformemente*.

“Nesse dispositivo que acabei de transcrever não há proibição para o quantum ser fixado em decreto. Criado o tributo (impôsto, taxa, contribuição de melhoria), o quantum pode ser fixado posteriormente. Tratando-se de taxa, principalmente, há razões econômicas, como na espécie, que aconselham um critério especial para a proclamação desse quantum.

“Considero de nenhum valor, para o meu voto, o fato de ter sido a taxa sobre KW fixada em decreto-lei. A confusão no emprêgo do decreto-lei e do decreto foi considerável.

“O que me parece necessário agora é examinar o texto objetivamente, o texto do Decreto-lei n.º 2.281, de 5 de junho de 1940, no seu Art. 9.º, e ver se o sistema criado encontra obstáculo na Constituição vigente.

“Se os há, não os vejo, e peço que m’os apontem.

“Verifico até, a prol do meu modo de ver, que essa Constituição prescreve:

“Art. 87 — Compete privativamente ao Presidente da República:

I — Sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e *expedir decretos* (rogo aos meus ilustres colegas que reflitam bem nisso — *expedir decretos* e regulamentos para a sua fiel execução”.

“— Fiel execução de que?

“— Das leis que careçam — para a sua execução fiel, exata, precisa — de ato complementar, tanto vale dizer de *decreto*. Logo, o sistema do art. 9.º do Decreto-lei n.º 2.281, de 5 de junho de 1940, é constitucional. E, portanto, o que me cumpre: — “Conclusão — é votar, como voto, para que se faça o que nêle se contém, na sua letra e no seu espírito, enviando a proposta que cumpre a êste Conselho fazer, para que o senhor Presidente da República, nos têrmos dos Arts. 87, n.º I, e 17 da Constituição, *decrete* o valor da taxa sobre KW para o exercício de 1948.

“É o meu voto”.

Sustenta, pois, conclusivamente, o voto transcrito:

I — No sistema da Constituição de 1946, a denominação geral de tributos compreende impostos e taxas;

II — Devendo os tributos ser decretados (Const., art. 17) e cabendo ao poder executivo expedir decretos (Const., art. 87), ao Presidente da República compete decretar o valor da taxa sobre KW;

III — Nenhum artigo da Constituição proíbe que o legislador ordinário crie uma taxa e deixe a fixação do quantum para ser feita em decreto executivo.

Quanto à primeira proposição estamos inteiramente de acôrdo. Tributo, na linguagem do direito positivo brasileiro, abrange o impôsto e a taxa. E não faz o pacto constitucional distinções relativamente à natureza dos atos de que emanem.

Já de referência às duas teses seguintes, o abalizado autor do voto e o signatário desta exposição se acham em campos diametralmente opostos.

Decretar não exprime, privativamente, ação do Poder Executivo

O fato do art. 17 da Constituição usar da expressão *decretar tributos* não significa que a forma do ato seja o decreto executivo.

Decretar é uma fórmula de determinação ampla, que se não limita, em absoluto, à ordenação executiva, nem está jungida, necessariamente, a tal compreensão, como supõe e deduz o voto divergente.

"Decreto s. n. (Lat. *decretum*, sup. de *decerno*, ere — julgar) ordenação, lei, estatuto: ordem, resolução do soberano". E. Faria, *Dicionário da Língua Portuguesa*.

Examine-se, porém, o alcance e o sentido dessa palavra dentro da própria Carta de 1946. Consigna o art. 11, § 9.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

"§ 9.º — O Estado que, até quatro meses após a instalação de sua Assembléia, não houver *decretado* a Constituição será submetido, por deliberação do Congresso Nacional, à de um dos outros que parecer mais conveniente, até que a reforme pelo processo nela determinado.

Decretada a Constituição, a lei máxima. Por ato executivo? Que poder decreta uma Constituição? Será que também nesse passo o verbo *decretar* pressupõe forçosamente a autoria executiva?

"Art. 12 — Os Estados e os Municípios, enquanto não se promulgarem as Constituições estaduais, e o Distrito Federal até ser *decretada* a sua lei orgânica, serão administrados de conformidade com a legislação vigente na data da promulgação deste Ato".

Decretada por quem a lei orgânica? Jamais, evidentemente, pelo poder executivo.

O texto constitucional usa do mesmo verbo em inúmeras frases sem lhe atribuir nunca o sentido restritivo que lhe empresta o voto divergente e sempre com a significação de mandamento soberano, emanado de qualquer poder.

"Art. 8.º — A intervenção será *decretada* por lei federal no caso dos ns. VI e VII do artigo anterior.

"Art. 15 — Compete à União *decretar* impostos sobre etc.

"Art. 19 — Compete aos Estados *decretar* impostos sobre etc.

"Art. 21 — A União e os Estados poderão *decretar* outros tributos, etc.

"Art. 206 — O Congresso Nacional poderá decretar o estado de sítio etc.

"Art. 207 — A lei que *decretar* o estado de sítio no caso de guerra externa ou no de comoção intestina com caráter de guerra civil etc."

A Constituição de 1891 prescrevia no art. 36, § 4.º, a seguinte solenidade para a sanção e a promulgação das leis:

"§ 4.º — A sanção e a promulgação efetuam-se por estas fórmulas:

1.º — O Congresso Nacional *decreta* e eu sanciono a seguinte lei (ou resolução);

2.º — O Congresso Nacional *decreta* e eu promulgo a seguinte lei (ou resolução)".

As leis constitucionais e as leis ordinárias promulgadas na vigência da Carta de 1937 usaram invariavelmente da mesma ordenação:

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o art. 180 da Constituição, decreta:

O argumento não tem apoio e insubsiste perante tantos fatos e circunstâncias, permita dizê-lo o ilustre autor do voto divergente.

O emprêgo da expressão *decretar tributos* no art. 17 e a competência presidencial privativa, estatuída no art. 87, de *expedir decretos* e regulamentos para a fiel execução das leis, — não justificam a conclusão tirada e não se correlacionam como sentença o voto.

Se a solução subentendesse a *fortiori* provimento executivo, o raciocínio poderia ter valetimento. Tal, porém, não acontece, conforme ficou evidenciado.

A Constituição e a necessidade de lei para fixar a taxa

Em capítulo precedente desta exposição já se procurou demonstrar, com expressos preceitos tradicionais de direito positivo, reiterados e advindos da sabedoria e da evolução dos povos, — que só por via de lei pode o tributo ser estabelecido e fixado.

É certo que, por ocasião de ser discutido o assunto no plenário do Conselho, o provento autor do voto dissidente não considerou decisiva na espécie, como indubitavelmente se me afigura, a prescrição do art. 141, § 34, da Constituição, que, entre os direitos e garantias individuais, salvaguarda: “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”.

Para o ilustre Conselheiro, se bem resumo o seu pensamento, já a lei o estabeleceu, a medida tem sufrágio legítimo, o decreto-lei n.º 2.281 criou a taxa, deu-lhe o requerido assento legal, consagrou-a; a fixação anual do seu valor pode ser feita por ato executivo complementar.

“Em que passagem, em que artigo da Constituição de 1946 está proibido que o legislador ordinário crie uma taxa e deixe a fixação do quantum para ser feita por decreto anualmente?”, indaga o prezado companheiro de Conselho.

Ouso, *data venia*, contestá-lo com as citações e reflexões que ficaram escritas.

A taxa (do latim *TAXARE* — fixar, estimar), enquanto apenas regulada no art. 9.º, não existe ainda como imposição legal, importe, encargo, pagamento exigível dos contribuintes. Para que se torna impunível, coativa, cobrável, haverá de estar fixada, — e fixada em lei. Enquanto não o fór, não pode ser exigida.

Tributo é porção, parte, quota, quantidade, prestação, coisa tangível, concreta, parcela definida, precisa, só assim obriga, compele e pode ser reclamado, prescrito em lei, segundo manda a Constituição e o direito.

A lei que apenas nomeie um impôsto sem determiná-lo, conservando-o no domínio das cogitações e do abstrato ilimitado que pode ir até o confisco, — não o estabeleceu. É uma ordenação ineficaz e, do aspecto fiscal, sem objetivo. Poderá ter traçado uma norma de direito interno, mas não se dirigiu aos contribuintes. Não caracterizou a imposição e não está pretendendo demandá-la.

Que deve a lei estabelecer para que possa o tributo ser exigido ou aumentado? O nome, apenas, o impôsto ou da taxa? A tramitação e

o processo pelos quais será feita a fixação? Ou essa mesma fixação, que é um antecedente lógico necessário da idéia de exigir e de aumentar?

É princípio tradicional e pacífico do direito brasileiro que só por via de lei os tributos existem e podem ser cobrados.

A Constituição do Império, de 1824, já doutrinava:

“Art. 15 — E’ da atribuição da assembléia geral:

Art. 10 — Fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta.

Art. 36 — É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: 1.º) sobre impostos; 2.º) sobre recrutamento; 3.º) sobre a escolha de nova dinastia no caso da extinção da Imperante.

Art. 83 — Não se podem propor, nem deliberar, nestes Conselhos (refere-se aos Conselhos Provinciais), projetos: 3.º) sobre imposições, cuja iniciativa é da competência particular da Câmara dos Deputados.

Art. 171 — Tôdas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortização da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral; mas continuarão até que se publique a sua derrogação ou sejam substituídas por outras”.

O Ato Adicional, lei de 12 de agosto de 1834, dispunha quanto à competência das assembléias legislativas provinciais:

“Art. 10 — Compete às mesmas assembléias legislar: 5.º) sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para elas necessários, contanto que éstes não prejudiquem os impostos gerais do Estado”.

A Constituição de 1891, em que inúmeras leis ainda vigentes se fundam, tal como o Código de Contabilidade, possui a disposição especial, imperativa e severa, do art. 72, § 30, já mencionada anteriormente e que põe de manifesto a inanidade e a inoperância do ato executivo para fixar tributos:

“§ 30 — Nenhum impôsto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

“Nenhum tributo de qualquer natureza (comenta Barbalho) — diz a Constituição — para abranger tôdas as imposições e não autorizar nisto exceção alguma”.

A Constituição de 1934 determinava:

Art. 17 — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
“VII — cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.

Não inseria a Carta de 1937 proibição tão vivaz e frisante, como os textos de 1891, de 1934 e, agora, de 1946, os quais, sem embargo dos quadros de competência que traçaram e das atribuições conferidas ao Congresso de legislar sobre matéria tributária, — timbraram em destacar a proposição absoluta e imediata daquela garantia, de tão flagrante aplicação ao caso em análise.

Apesar do seu caráter executivo e autoritário e da preeminência do Presidente da República em relação aos demais órgãos da soberania nacional, reservou ela ao Parlamento a prerrogativa de legislar sobre or-

çamento e sobre impostos, excluindo-os do regime de decretos-leis nos períodos de recesso ou de dissolução da Câmara:

“Art. 13 — O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: c) orçamento; d) *impostos*”.

Mostra ainda o dispositivo que a decretação de impostos é matéria nitidamente legislativa e não pode recair na atribuição executiva de expedir decretos regulamentares.

Nem fixar uma taxa é regulamentá-la, senão estabelecê-la, legislá-la e lhe dar existência financeira e fiscal, conformação, proclamação e realidade.

Por essas razões inescusáveis o valor da taxa sobre KW foi sempre fixado, nem podia deixar de sê-lo, mediante decreto-lei, desde 1941 até 1947. No ano de 1940, o próprio art. 9.º, § 5, do decreto-lei n.º 2.281, de 5 de junho, estatuiu-o. É uma advertência que merece destaque. E não o fez por considerado acidente que geraria perplexidades e interpretações futuras, mas porque o provimento legislativo se fazia mister e de rigor se tornava.

Demonstrado está, pelo expresso contexto dos enunciados transcritos, que a Constituição de 1946, fiel à tradição jurídica do país e dos povos cultos, reclama a necessidade de lei para a fixação da taxa.

Os arts. 65, 67 e 141, § 34, já citados e comentados, não admitem e repelem a decretação do valor da taxa por ato executivo. “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. (Art. 141, § 34).

Para exigir alguma coisa é preciso tê-lo declarado. Não se exige o desconhecido. Não se impõe o indeterminado. Não é taxa, no sentido legal e fiscal do termo, senão no próprio sentido comum, o que é insabido, aleatório e incerto.

Só a lei dá existência ao tributo, formula-o e exige-o.

Assim querem a Constituição e o direito.

Rio, 6 de junho de 1947. — A. Junqueira Aires, Relator.