

IMPÔSTO DE EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL — FATO GERADOR — CONCEITO DE TAXA — COMPETÊNCIA CONCORRENTE

— O impôsto de exploração agrícola e industrial é um dos tributos que pela Constituição se não incluem na competência dos Estados e Municípios.

— Coincide com o impôsto federal de consumo o impôsto de exploração agrícola e industrial cobrado pelos Municípios baianos.

PARECER

CONSULTA

Municípios baianos, no regime da Constituição de 1937, cobravam impostos de “produção” e de “exploração agrícola e industrial”, sôbre mercadorias oriundas de suas fazendas, fábricas, usinas e engenhos, tais como tecidos, açúcar, mel, álcool, aguardente, fumo, etc., quando a Interventoria do Estado da Bahia expediu o Decreto-lei n.º 475, de 21-3-1945, que dispôs:

“Art. 1.º Fica criado, neste Estado da Bahia, de acôrdo com o disposto no art. 24 da Constituição federal (a de 1937), o impôsto sôbre exploração agrícola e industrial, previsto no Decreto-lei federal n.º 2.416, de 17-7-1940, que incidirá sôbre tôda a produção agrícola, pastoril e industrial.

“Art. 2.º O referido impôsto será cobrado pelos municípios do Estado, dentro das respectivas circunscrições territoriais, e de conformidade com as tabelas já constantes de seus orçamentos, ratificada, expressamente, a anterior execução das mesmas”.

Depois de promulgadas as Constituições federal e estadual ora em vigor, a Bahia publicou a lei n.º 140, de

22-12-1948, que estabelece a organização dos Municípios e que estatui no

“Art. 169. Compete ao Município arrecadar:

VI — Impôsto sôbre exploração agrícola e industrial.”

Vários municípios perseveraram e perseveram na arrecadação dêsse tributo, tendo alguns dêles publicado leis, depois de 1948, com o objetivo da majoração ou alteração dos critérios autorizados e fixados pelo Decreto-lei n.º 475, de 1945.

Isto pôsto, pergunta-se:

1) Subsiste com validade constitucional o impôsto acima indicado depois do regime da Carta de 18-9-1946, nos têrmos das leis estaduais n.º 475, de 1945, e n.º 140 de 1948?

2) E' constitucional a definição da obrigação tributária e a fixação do *quantum* do impôsto no texto do orçamento?

3) Admitida, por amor à discussão, a constitucionalidade da Lei estadual n.º 475, de 1945, é jurídicamente válida a exigência do impôsto de exploração agrícola e industrial acima do teto dos orçamentos municipais de 1945,

expressamente adotado por aquela lei do Estado da Bahia ?

PARECER

I — *A competência concorrente nas Cartas de 1937 e 1946* — O atual sistema tributário brasileiro é um produto da história: formou-se, lentamente, pela evolução das práticas fiscais da colônia ou da metrópole portuguesas e pelas modificações básicas em cada reforma constitucional, a partir do Ato Adicional de 1834 e da Lei n.º 99, de 1835, que apartou as rendas nacionais, a fim de que as Províncias tributassem o remanescente.

As Cartas de 1891, 1934, 1937 e 1946, embora sejam anéis da mesma cadeia de fatos, diferem, entre si, no modo pelo qual distribuíram os impostos, estabeleceram as limitações constitucionais ao poder de tributar e regularam o campo da chamada competência concorrente. Esta era ampla e cumulativa na república de 1891 (art. 12). Mas a Constituição de 1934 já estatuiu a arrecadação estadual e a partilha do produto entre as três esferas de govêrno (art. 10, n.º VII e parágrafo único). A Carta de 1937 fez prevalecer a competência do impôsto federal quando concorresse com o estadual, eliminada, entretanto, a partilha do direito constitucional anterior, cabendo ao Conselho Federal a atribuição de declarar as bitributações (art. 24). Já em 1946, no campo da competência concorrente, também prevalece o impôsto federal, mas a arrecadação será sempre estadual e o produto será partilhado entre União, Estados e Municípios (art. 21).

Esses contrastes novos estão a advertir que, duma constituição para outra, — p. ex. de 1937 para 1946, — os impostos, notadamente os da competência concorrente, sofreram alterações profundas em sua estrutura jurídica, de sorte que nunca será demais a prudência na invocação de conceitos doutrinários, e soluções jurisprudenciais, elaborados num regime e que nem sem-

pre se conciliam com as regras rígidas de outro regime que o substituiu, modificando-o.

E isso não envolve tudo, pois as Constituições de 1934 e 1946 são antagônicas não só à luz de suas concepções políticas e filosóficas mas também à raiz de suas causas históricas. E os problemas de competência concorrente e da bitributação receberam o impacto das diferentes inspirações ideológicas desses dois textos, como, facilmente, se observará do cotejo de suas disposições na matéria.

A Carta de 1937 foi centralizadora por excelência, não só porque restringe as atribuições dos Estados senão, também, porque erigiu o Presidente da República em “autoridade suprema do Estado” e “coordenador da atividade dos órgãos representativos de grau superior, diretor da política interna e externa, promotor e orientador da política legislativa de interesse nacional...” (cfr. com o art. 73 da Constituição de 1937). Ou como, em síntese, escreveu o ilustre professor Francisco Campos, autor notório do texto de 10 de novembro de 1937: “O presidente da República é o centro da nova organização estatal” (Suplemento do *Arquivo Judiciário*, vol. 45, pág. 64).

A bitributação, no regime de 1937, não era concebida como problema jurídico-constitucional, que os Tribunais reconheciam ontologicamente, aferindo o caso concreto pela letra e sentido do art. 24 da Carta de 10 de novembro. Ela era uma situação que o Conselho Federal deveria apreciar, politicamente, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte.

Diferentemente dos tribunais que apenas dão remédio ao contribuinte prejudicado em caso concreto, o Conselho Federal suspenderia, desde logo, a cobrança do tributo estadual declarado em bitributação (art. 24). E como nunca funcionou tal Conselho, suas atribuições nessa matéria foram desempenhadas pelo Presidente da República com o assessoramento do Conselho dos Negócios Estaduais.

Bem diferente é o sistema da Constituição de 1946, que banuiu de seu texto, por inútil, o conceito de bitributação: a aplicação do mesmo impôsto por dois governos por si só mostra que um deles feriu a discriminação rígida de competências fiscais. Há, então, puro e simples caso flagrante de inconstitucionalidade, que os Tribunais declaram e que nenhuma resolução de órgão político pode convalidar.

Assim raciocinaram e assim quizeram, deliberadamente, os Constituintes de 1946, como registra e recorda o desembargador José Duarte, em sua síntese dos trabalhos daquela assembléia nacional (*A Constituição Brasileira de 1946*, 1.º vol., págs. 476 e 479).

Em princípio ou, pelo menos, *de facto*, o Presidente da República, substituindo o Conselho Federal no regime de 1937, dispunha de discricionarismo para manter um impôsto estadual que coincidissem com outro tributo federal, assim como poderia declarar a bitributação segundo os critérios políticos de “autoridade suprema, do Estado”, que “coordena a atividade dos órgãos representativos de grau superior” (art. 73). Podia fazê-lo e praticamente o fez.

II — *O Decreto-lei n.º 475, da Bahia, no regime de 1937* — Não só na Bahia, mas noutros Estados vários Municípios arrecadavam impostos que lhes não foram atribuídos e para cuja criação não tinham competência pela Carta de 1937, nem pelas anteriores. As denominações, incidência e tabelas eram variadas e disparatadas, tornando impossível a comparação estatística desses caóticos tributos. Sob sugestões dos técnicos em contabilidade pública, o Presidente da República assinou o Decreto-lei n.º 2.416, de 17-7-1940, que aprovou a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. Esse diploma define o que entende por impôsto e taxa (art. 1.º, § 2.º). No anexo 2, menciona, dentre outros, para efeitos da classificação decimal na contabilidade, os impostos “sobre transação e inversão de capitais”, “sobre exploração

agrícola e industrial”, e “sobre vencimentos”.

Transparentemente, esses tributos escapavam à competência dos Estados e Municípios, e, o que é pior, acumulavam-se com tributos federais. Impôsto sobre transações e inversões de capitais superpõe-se ao impôsto sobre instrumentos e contratos regulados por lei federal, sujeitos a selo (*Constituição de 1937*, art. 20, I, e), assim como o de exploração agrícola e industrial coincide com o de renda ou de consumo, conforme a técnica adotada; e o “sobre vencimentos” é duplicata do impôsto de renda.

Mas se o Presidente da República, acumulando atribuições do Conselho Federal, era o poder supremo para declarar ou não a existência da bitributação (art. 24 da *Constituição de 1937*), também o era para tolerar, por antecedência, impôsto suspeito desse vício. Pelo menos, não haveria qualquer remédio jurídico no regime em que o Executivo poderia declarar sem efeito acórdãos do Supremo Tribunal, como efetivamente o fez num caso concreto de inconstitucionalidade do tributo (acórdãos na *Revista Forense*, vol. 82, pág. 300).

Ora, anteriormente ao Decreto-lei n.º 475, de 17-7-1939, a Interventoria Federal na Bahia baixara o Decreto n.º 11.215, de 6-2-1939, declarando que “o impôsto de produção, que compete aos municípios, incide, somente, sobre sua produção agrícola, pastoril ou industrial, de acôrdo com as instruções do Departamento Central das Municipalidades”.

Deixemos de lado, a discussão da validade formal de simples decreto para matéria que exigia decreto-lei, assim como da definição do fato gerador de tributo por “instruções de órgão administrativo”, e detenhamo-nos no problema central: — poderia o Estado declarar “que compete aos municípios” impôsto que a Constituição de 1937 não incluiu, no art. 28, para arrecadação pelas Prefeituras?

Evidentemente, não. O Estado teria de criar o novo impôsto, usando da competência restrita do art. 24.

Como se cria um impôsto? Desde o velho cânone da “certeza”, enunciado por Adam Smith, há quase dois séculos, a lei há-de indicar com tôda a claridade qual será o sujeito ativo; o sujeito passivo; a situação de fato que caracterizará a obrigação fiscal; o tempo; o objeto, isto é, o *quantum* fixo ou proporcional, conforme o número, pêsos, medida, quantidade ou valor da coisa ou serviço tributado.

E’, aliás, o que o Decreto-lei federal n.º 2.416, de 1940, determinou aos Estados e municípios: “As denominações da receita devem revelar, e, se possível, precisar a incidência e o seu objetivo” (art. 3.º § 1.º). Aliás, essa “precisão” é sempre possível.

Nada disso fêz o Estado. Não transferiu o impôsto, nem poderia transferir o que não existia, porque não estava criado e só êle, o Estado, poderá criar para dar às municipalidades.

Depois dêsse Decreto estadual n.º ... 11.215, de fevereiro de 1939, o Presidente da República, no uso dos amplos poderes de “autoridade suprema”, expediu a legislação orgânica dos Estados e Municípios, isto é, o Decreto-lei n.º 1.202, de 8 de abril de 1939, que dispõe:

“Art. 32. Terão sua vigência condicionada à aprovação do Presidente da República os decretos-leis que dispuseram, no todo ou em parte, sôbre:

.....
XVIII — impostos ou taxas de qualquer espécie, desde que se trate de nova tributação, ou de majoração;

.....
XXI — distribuição de impostos aos municípios, na forma do art. 28 da Constituição.”

Ora, o Estado da Bahia não criou, nem transferiu para os municípios o impôsto sôbre exploração agrícola e industrial. Só poderia fazê-lo, — pelo menos depois de 17 de julho de 1940 até a Constituição da Bahia — me-

diante aprovação do decreto-lei pelo Presidente da República.

Tardiamente, veio à luz o Decreto-lei estadual n.º 475, de 21 de março de 1945, que, só então, institui o impôsto aludido sem definir o fato gerador, nem determinar o sujeito passivo ou a incidência.

Criou, mas apenas, um nome e a vaga indicação de que recairia sôbre a produção agrícola, pastoril e industrial.

Os municípios, pelo art. 2.º do Decreto-lei n.º 475, ficaram com a incumbência de cobrá-lo “de conformidade com as tabelas já constantes de seus orçamentos.”

Temos, então, dois problemas a ventilar:

1.º) no direito anterior e no posterior à Constituição de 1946, é juridicamente válida a fixação do *quantum* do impôsto no texto do ato orçamentário?

2.º) no caso afirmativo, é lícito a Município beneficiado pelo Decreto-lei n.º 475 majorar o *quantum* do impôsto de exploração agrícola e industrial que êsse diploma fixou e imobilizou “na conformidade com as tabelas já constantes dos seus orçamentos” para 1945?

Preliminarmente, há uma questão de fato a ser documentalmente apurada: — se houve aprovação expressa do Presidente da República ao Decreto-lei estadual n.º 475, indispensável à sua vigência nos têrmos do art. 32, alíneas XVIII e XXI do Decreto-lei federal n.º 1.202 de 8-4-1939. Sem êsse ato, o diploma estadual não poderia ter vigência, nem conservar qualquer eficácia. Essa, porém, é uma questão de prova documental que decidirá da vigência ou inocuidade do Decreto-lei estadual n.º 475, indispensável à sua vigência.

A menção da Lei Orgânica dos Municípios da Bahia (Lei n.º 140, de 1941) por si só não basta para que se tenha como criado o impôsto, desde que lhe não define o fato gerador, nem lhe fixa o *quantum* a ser exigido dos con-

tribuintes. E' uma delegação de competência incompatível com o art. 21 da Constituição federal.

III — *Definição de tributo no orçamento* — No regime de 1946, não pode haver a mais mínima dúvida de que o orçamento não pode conter dispositivos que decretem tributos ou majorem os existentes. O ato orçamentário está adstrito a matéria limitada, taxativamente, pelo art. 73 da Constituição de 1946, a saber:

a) autorização prévia para cobrança de tôdas as receitas previstas e decretadas em leis anteriores;

b) autorização para realização de tôdas as despesas;

c) autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação da receita;

d) determinação do modo de aplicar-se o saldo ou de cobrir-se o *deficit*.

Isso, só isso, e nada mais.

E, se houvesse dúvida, ela estaria desvanecida pelo cotejo do art. 73 e §§ 1.º e 2.º com o art. 141 § 34 da Constituição de 18 de setembro de 1946, que vale a pena transcrever: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária..."

Note-se que a Constituição diz "o orçamento" nos arts. 65 n.º I; 73; 74; 77, n.º I; 87 n.º XVI.

O Cap. II: "Do Poder Legislativo", subordinado ao Título I, da Constituição, é dividido em 6 seções, sendo que uma, a V, trata "Das Leis", e outra, separada, a VI, cuida, especialmente, "Do Orçamento". Sòmente nos arts. 73, § 1.º e 89, n.º VI, há emprêgo das palavras "lei orçamentária". Mas no primeiro dêsses dispositivos há, apenas, regras formais: o que deve e pode conter o orçamento, como já foi acima especificado.

Logo, no sistema do direito positivo do Brasil, o orçamento só tem de lei a forma. Não é materialmente, lei, mas ato jurídico de natureza diversa. Lei formal e não material, não pode ser-

vir de veículo à decretação de tributos. Isso foi, claramente, discutido e aceito pelos Constituintes de 1946, tendo assentado o caráter formal da lei orçamentária os maiores responsáveis pelo texto constitucional, como o deputado Sousa Costa, presidente da Subcomissão de Discriminação de Rendidas, e o senador Nereu Ramos, presidente da própria Comissão elaboradora do projeto de que resultou a Carta em vigor (*José Duarte*, op. cit., 3.º vol. págs. 78 a 82).

Dir-se-á que a regra, no texto constitucional, só aparece com a letra e o espírito da Carta de 1946, pois não há nas Constituições anteriores dispositivo equivalente ao art. 141, § 34. É verdade quanto à letra, não porém quanto ao espírito, pois a doutrina e a prática legislativa do Brasil, tradicionalmente, consideravam o orçamento lei apenas formal, sobretudo depois que a reforma constitucional de 1926 cortou pela raiz com o abuso das caudas orçamentárias com dispositivos do conteúdo da lei no sentido material.

O art. 70 da Carta de 1937 não difere, substancialmente, do art. 73 da Constituição de 1946: o orçamento não pode conter mais do que a previsão da receita, fixação da despesa, abertura de créditos suplementares, operações por antecipação da receita, aplicação do saldo ou cobertura do *deficit*. Como a atual, a Carta de 1937 fala em "orçamento" nos arts. 68, 69 § 72, inclusive inciso *d* dêste dispositivo, e trata, separadamente, "Das Leis e das Resoluções" (arts. 64 a 66) e "Da Elaboração Orçamentária" (arts. 87 a 72).

E quanto aos Estados e Municípios, o Decreto-lei n.º 2.416, de 1940, determinou, no art. 40, que os respectivos orçamentos não conteriam dispositivo estranho àquela matéria mesmíssima do art. 70 da Carta de 1937.

No art. 27 do Código de Contabilidade também já se exprimia, por outras palavras, o conceito de orçamento que ressuma dos arts. 73 e art. 141 § 34, o que levou o deputado Sousa Costa

a ponderar à Comissão da Constituição a tese aqui sustentada:

“Há confusão — explica Sousa Costa — em dizer-se que é tradição de nosso direito fiscal que os impostos possam ser cobrados sem autorização do orçamento. Isso nunca aconteceu, nem poderia acontecer.

O art. 27 do Código de Contabilidade, a que se referiu, é de clareza meridiana.

E, depois de ler o princípio do Código aludido, continua: nunca se admitiu a hipótese de se poder cobrar imposto que não estivesse incluído na lei do orçamento. Há exceções para outras fontes de receitas. Em certos casos, pode haver um determinado imposto que o Congresso Nacional não queira permitir que seja cobrado em determinado ano e pode fazê-lo, não o incluindo no orçamento. Isto é pacífico. Como declarei, isto já é matéria que consta da lei ordinária e poderia sustentar-se que assim continuasse. Como, porém, na Constituição figuram certos princípios que a meu ver, são matérias exclusivamente da lei ordinária, não vejo mal na inserção, também, desse dispositivo na própria Constituição, mesmo porque estaria de acordo com o que sempre se praticou, exceto no período de 37 a 45, em que o Presidente da República dispunha de poderes mais amplos.

Desejo, ainda, ponderar que me parece ser o dispositivo matéria já decidida, porque foi votado em outro capítulo da Constituição, quando se fixou que “nenhum tributo pode ser cobrado senão em virtude de lei que o autorize” (*José Duarte*, op. cit., vol. 3.º, pág. 81).

Era perfeitamente conhecida da melhor doutrina brasileira não só a classificação dos atos jurídicos de Duguit, que dilatou a separação entre “atos-regra” e “atos subjetivos” transformando-a na tripártite com a noção nova do “ato-condição”, mas, também, a teoria de Gaston Jèze, segundo a qual nesta última categoria se integra o orçamento:

Ainsi, suivant les systèmes législatifs et suivant la nature des recettes, tantôt la “budget des recettes” a une signification juridique — et alors c’est un “acte-condition; tantôt il n’aucune signification juridique. “En tout cas, le budget des recettes n’est jamais une loi proprement dite” (G. Jèze: Cours de S. des Finances — Théorie générale du Budget, Giard. Paris, 1922, pág. 25).

E’ a teoria aceita pelo legislador e pela doutrina brasileira desde o começo deste século: — em qualquer caso, o orçamento nunca é uma lei propriamente dita, e, portanto, não se presta a decretação de imposto, o mais objetivo, pessoal e geral dos atos jurídicos.

Desde 1925, o autor clássico brasileiro sobre orçamento já acentuava:

“Pelo projeto de 1823, a receita era lei que criava os impostos, que fixava as contribuições. Pelas Constituições de 25 de março (1824) e de 24 de fevereiro (1891), porém, a receita devia ser a lei que orçasse o produto dos impostos criados por leis ordinárias permanentes, de acordo com a doutrina geralmente sustentada por financistas e constitucionalistas, mas, também, desrespeitada, na prática, pelas assembleias que *legislam* no orçamento...” (*Agenor de Roure, O Orçamento, Pimenta de Melo & Cia., Rio, 1926, pág. 20).*

O mesmo autor invoca a reação, contra o abuso, desde 1839, e recorda o esforço de Dídimo da Veiga, que, afinal, haveria de prevalecer pelo art. 27 do Código de Contabilidade. E cita as concepções teóricas de Duguit e Jèze, que haveriam de ser novamente recordadas na Constituinte de 1946 para a fórmula explícita do art. 141, § 34 (*Roure, op. cit., pág. 22*). No mesmo sentido, comentando o texto de 1891, pronunciou-se Carlos Maximiliano pela impossibilidade de decretação do imposto no orçamento ao invés de fazer-se por lei anterior: “Não se confunde o poder de aprovar a receita e fixar a despesa com o de legislar; porque o

orçamento não é lei' (Comentários à Constituição de 1891, 3.^a ed., P. Alegre, 1929, n.º 283, pág. 400). Por outro lado, as regras fundamentais do orçamento são, imperiosamente, aplicáveis aos Estados e Municípios, por expressa disposição do art. 22, parágrafo único, da Constituição de 1946.

Logo, tanto no regime desta Carta quanto no da anterior, não se poderia reputar criado um impôsto, cujo *quantum* se achava fixado em ato jurídico inidôneo para êsse fim — aquelas tabelas anexas aos orçamentos municipais de 1945, a que fêz remissão o Decreto-lei estadual n.º 475, da Bahia.

IV — *O teto da lei estadual de transferência do impôsto* — As Constituições da Bahia (art. 104, n.º IV) e doutros Estados se investiram no poder de proibir aos municípios a liberdade de “majorar impostos em mais de 20%”, evidentemente em cada ano, salvo licença da Assembléia Legislativa. Essa vedação colide, frontalmente, com o princípio da autonomia municipal expresso no art. 28 da Constituição de 1946 quanto “à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas” (art. 28, n.º II, inciso *d*).

Mas se o Município pode decretar e majorar, — sem limites, exceto os do confisco (Constituição, 141, §§ 16 e 31) os tributos de sua competência, isto é, os que a Constituição menciona especificadamente nas alíneas do art. 29 e do art. 30, o mesmo não ocorre com os impostos que o Estado lhe transferir,

O raciocínio mais simples o evidencia: transferir ou não transferir impôsto ao Município, assim como transferi-lo no todo ou em parte, — é ato de inteiro discricionarismo do Estado. Ele pode fazê-lo ou deixar de fazê-lo por critérios puramente políticos. E quem pode o mais, pode o menos. Pode transferir e desde logo fixar o limite dentro do qual as municipalidades beneficiárias gozarão da outorga.

Ora, admitindo-se como válida a criação do impôsto de exploração agrícola e industrial, independentemente da pro-

va da autorização do art. 32, ns. XVIII e XXI, do Decreto-lei n.º 1.202, de 1939, e também como idônea a fixação do *quantum* dêsse tributo nos orçamentos municipais de 1945, é fora de dúvida que êsse teto do Decreto-lei estadual n.º 475 não pode ser excedido pelo Município. Só o Estado poderia fazê-lo, em lei, de modo explícito, com a clareza inerente às leis de decretação de impostos.

Dada a manifestação inconstitucionalidade do art. 104, n.º IV, da Constituição da Bahia, é óbvio que não tem qualquer préstimo jurídico a autorização concedida pela Assembléia Legislativa através de resolução. Só uma lei do Estado, elaborada pela Assembléia e devidamente sancionada ou promulgada, pode elevar o *quantum* de impôsto transferido ao município noutra lei estadual que fixou limites à tributação, como aconteceu no Decreto-lei n.º 475.

V — *O impôsto de exploração agrícola e industrial depois de 1946* — O Decreto-lei federal n.º 2.416, de 17-7-1940, e as leis estaduais que, com apoio nêle, decretaram o impôsto sôbre exploração agrícola e industrial, quer para proveito próprio, quer para transferi-lo aos respectivos Municípios, foram revogados, expressamente, pelo art. 13 § 2.º, n.º II, das Disposições Transitórias da Constituição de 1946, dispositivo êsse que o declarou extinto depois do exercício de 1952, isto é, depois de 4 anos contados de 1948.

Cumpria aos Municípios e Estados extinguir, gradualmente, aquêle gravame fiscal no curso de 4 anos, contados da vigência de 1948. O Município da Capital e vários outros, no Brasil, apressaram-se em fazê-lo. Alguns, assim, procederam corretamente antes mesmo de esgotar-se o prazo benévolo do art. 13 das Disposições Transitórias da Constituição. Outros, porém, insistem em colhê-lo, por vias inconstitucionais inadequadas, a capacidade tributária que podem atingir, perfeitamente, pelos meios adequados e que lhes foram atribuídos na Constituição.

Na partilha das rendas, a Constituição distribuiu entre União, Estados e Municípios fontes de receitas que alcançam, substancialmente, tôdas as formas de riqueza e de capacidade econômica que acaso existam em suas respectivas circunscrições.

Mas a Constituição é um compromisso e, portanto, uma auto-disciplina que a Nação, em momento de inspiração jurídica e política, voluntariamente adotou para o bom convívio de todos os interesses legítimos e aspirações dignas. Não é lícito aos Municípios — aliás generosamente amparados pela discriminação de rendas de 1946 — o abandono dos instrumentos tributários que lhes foram outorgados para eleição irritante de outros, que lhes foram negados, porque destinados a outras competências ou prejudiciais a certos interesses supremos de todo o país e que só por êle devem ser atingidos.

Os governos municipais, como quaisquer outros, não são fins em si mesmos, mas meios para a ordem, a segurança, o progresso econômico, a cultura e o bem-estar dos cidadãos. Na discriminação de rendas e nos princípios constitucionais expressos ou implícitos, que estabelecem e ao mesmo tempo limitam o poder de tributar, há interesse legítimo dos membros da coletividade e também o alvo político da preservação do regime federal, da unidade econômica, do território, etc..

Essas considerações não são meta-jurídicas, pois representam o pressuposto político da própria Constituição, que alude, expressamente, “aos princípios que ela adota” (art. 142).

Essa é uma das razões pelas quais o Tribunal de Minas Gerais exprimiu a tese de que:

“Todos sabem que, na esfera do direito privado, vigora o princípio de que é permitido o que não é proibido, mas na esfera do direito público e principalmente do direito fiscal, é proibido o que não é claramente permitido” (acórdão do T.M.G., de 29-10-1945, na Revista Forense, v. 109, pág. 148).

Ora, o impôsto de exploração agrí-

cola e industrial é um dos tributos “que, pela Constituição, se não incluem na competência dos governos que, atualmente, os arrecadam” (art. 13, n.º II, das Disposições Transitórias), isto é, os Estados e Municípios.

Sob a forma de impôsto sôbre o fato econômico da produção, como quer o Decreto-lei baiano n.º 475, de 1948, êle entraria no campo da competência concorrente e, nesse caso, ha-de ser arrecadado pelo Estado para partilha com o Município e com a União, à medida que for cobrado. A regra do art. 21 é imperativa: quer uma competência determinada para arrecadar, ainda que seja da iniciativa federal a decretação, do mesmo modo que ordena a distribuição imediata da renda respectiva sem acumulações nas mãos do governo arrecadador.

Evidentemente, não subsistirá o direito anterior que contraria a disposição clara e imperiosa daquele art. 21.

Mas para que exista, do ponto de vista da Ciência das Finanças e do Direito Constitucional Tributário, verdadeiro impôsto de exploração agrícola e industrial da competência concorrente, porque inconfundível com os impostos nominalmente indicados nos arts. 15, 19 e 29 da Carta de 1946, torna-se indispensável, que o fato gerador e a base de cálculo dêsse tributo assentem no processo econômico da produção. Há-de ser impôsto sôbre as operações tecnológicas aperfeiçoadas ou rudimentares da produção e nunca um impôsto sôbre o produto acabado e pronto a ser entregue à circulação ou ao consumo. Impôsto sôbre o fato de produzir e não impôsto sôbre a coisa feita.

Ora, no caso das leis estaduais e municipais da Bahia, ora em análise, não se tributou o processo econômico da produção em qualquer de suas fases, — plantio, moagem, cosimento, pulverização, fiação, tecelagem, embalagem, etc., como, no passado, fizeram alguns países, tomando como base a área cultivada por determinada variedade botânica, a cubagem de alambiques, o nú-

mero de teares, operários, etc. O imposto de exploração agrícola e industrial da Bahia assenta na existência da mercadoria no momento de ser entregue ao consumo e, destarte, coincide com tributos federais que, pacificamente, por tradição secular, jamais contrariada pela jurisprudência ou pela reação dos contribuintes, gravam o consumo do açúcar, do álcool, aguardente, artigos de fumantes, tecidos, calçados, etc.

Se isso foi juridicamente admissível no regime da Carta de 1937, que, pelo art. 24, entregava a solução das bitribuições a deliberações de órgãos políticos com exclusão do Poder Judiciário (ver Castro Nunes, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 139, pág. 717), como já vimos, não é tolerável no regime de 1946 que, de modo implícito, coloca na inconstitucionalidade as transgressões às regras expressas de competência e disciplina do poder de tributar. Não só os materiais legislativos da Constituinte de 1946 exprimem bem o alcance do art. 21, (*Anais da Comissão de Constituição: Pareceres e Relatórios*, Rio, 1948, pág. 122 e segs.), mas Pontes de Miranda e Seabra Fagundes, logo após a promulgação da Carta em vigor, expuseram com lucidez e segurança a inteligência que se deve dar ao desaparecimento da palavra "bitribuição" no texto, que assim contrasta com o das duas Constituições anteriores (Pontes de Miranda, *Comentários*, Cahen, ed. Rio, 1946, vol. 1, págs. 459 a 463; S. Fagundes, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, verbete "Bitribuição", v. 6, pág. 37, e, no mesmo volume, nosso verbe "Bis-in-idem", página 22).

Que o imposto de exploração agrícola e industrial dos municípios baianos coincide com impostos federais de consumo das leis específicas dêsse tributo e, também, nas que o decretaram outra vez para o Instituto do Alcool e Açúcar — não há margem de dúvida, como se verifica, facilmente, pelo cotejo do fato gerador nestes e naquele caso.

O critério para distinção jurídica dos impostos sempre foi a apreciação da situação de fato, que o legislador elege para imputar ao sujeito passivo a obrigação de pagar o ônus. Podem variar as denominações, conforme a língua ou mesmo as preferências dos doutrinadores, que usam das palavras *fato gerador*, *pressuposto de fato*, *hecho imponible*, *Tatbestand*, etc. para designação daquela situação que no direito fiscal lembra a configuração do delito no direito penal.

Se só modernamente, com o progresso do Direito Tributário após a 1.^a Guerra, foi que essa noção simples se divulgou e recebeu batismo na terminologia jurídica, em verdade a observação de que a lei cria a obrigação fiscal mediante a definição de uma específica e inconfundível situação de fato é velha de século e meio. Jean Baptiste Say, que morreu em 1832, já escrevia no começo do século passado:

*Nous avons vu que, par l'impôt, ce sont les capitaux ou les revenus des contribuables qu'il s'agit d'atteindre; mais à moins de taxer arbitrairement les contribuables, on est obligé d'exiger leur contribution à l'occasion d'un fait que serve de base à la pretention du fisc. Les préposés exigent l'impôt foncier en vertu du fait que le contribuable est propriétaire d'un bien-fonds d'une certaine valeur; la patente, en vertu du fait qu'il exerce une profession industrielle; un droit d'entrée, en raison de l'introduction de telle ou telle merchandise, etc. Ce sont là les faits qui servent de base à l'impôt; c'est sur eux qu'il est assis, et c'est la nature diverse de ces faits, qui sert à la classification, à la denomination des impôts" (J. B. Say, *Cours Complet d'Economie Politique*, Paris, 1852, 3.^a ed., tomo II, pág. 398).*

O velho financista clássico, cujas idéias até hoje suscitam debate e estimulam o pensamento científico, caracterizou, perfeitamente, a função do *fato gerador* na definição da obrigação tributária ou na classificação e definição dos impostos, plataforma sô-

bre a qual assenta tôda a estrutura da discriminação das rendas nas constituições federais. Batise-se a descoberta e observe-se que não há novidade nas lições de M. Rheinfeld, Romano, Vanoni, Jêze, Jarach, e quantos escritores contemporâneos discorrem sôbre o *pressuposto de fato* ou *fato tributável*, *fattispecie tributária*, *Tatbestand*, etc., ou que nome se queira dar ao elemento essencial do dispositivo criador do tributo em espécie.

Compare-se aquêlo trecho redigido há quase século e meio com as palavras dum escritor contemporâneo, que embora negue à obrigação tributária uma "causa" jurídica no sentido do Código de Napoleão, ou de direito privado, vai situá-la, entretanto, do ponto de vista do direito público, exatamente no *fato gerador* ou *pressuposto de fato*:

Analogamente la singola obbligazione tributaria surge in conseguenza di una relazione tra l'obligato ed un dato bene, ed atto, o fatto economico, che è il "pressuposto di fatto" dell'obbligazione: l'obbligo di pagare l'imposta sul reddito, per es., surge in quanto il contribuente abbia il possesso di un determinato reddito..."

L'obbligazione tributaria, cioè, surge in quanto esista il pressuposto di fatto (o situazione di fatto: secondo i tedeschi "tatbestand", che le singole leggi tributarie hanno assunto come motivo della imposizione, como causa dell'imposizione: mancando il pressuposto di fato, l'obbligazione tributaria è nulla od annullabile."

In questo senso, il pressuposto di fatto può essere considerato la causa giuridica della obbligazione tributaria (Giorgio Tesoro, *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria*, na "Revista Ital. de Diritto Finanziario", jan. fev. 1937, páginas 40 a 42).

Eu ouça-se, ainda, o clássico do Direito Fiscal, geralmente considerado como o pioneiro da autonomia desse ramo da ciência jurídica:

Il faut entendre par le "fondement de l'obligation" les faits à la présence ou à la réalisation desquels la loi su-

bordonne la naissance de l'obligation de paiement.

L'office du droit financier est alors de trouver les formes exactes dont l'application aux cas particuliers assure la rentrée effective des prestations, dans les conditions ainsi déterminées. Pour cela, il lui faut avant tout déterminer, "d'une façon qui exclue autant que possible tout doute et toute incertitude, à quel moment et contre qui naît un droit à la prestation".

Ce moment doit nécessairement être attaché à des faits très nettement caractérisés et qui l'on puisse saisir d'une façon précise, de telle sorte que leur apparition fonde, sans aucune incertitude, d'une part le droit et d'autre part l'obligation (Myarbach von Rheinfeld; *Précis de Droit Financier*, tr. fr. de Leclercq., Paris, 1910, pag. 132).

Temos, pois, que numa teoria secular, inteiramente confirmada em nossos dias, o fenômeno jurídico da imposição se realiza em tôdas as legislações pela eleição de um *fato gerador* da obrigação fiscal e fixação do *momento exato* em que a existência dessa situação material vinculada a uma pessoa, indica-a como *sujeito passivo* da exigência legal. Sujeito passivo, fato e momento são, pois, elementos imprescindíveis e configuradores não só do nascimento da obrigação tributária mas característicos e diferenciadores de cada impôsto.

De comêço convém assinalar-se que o Decreto-lei estadual n.º 475 e as leis municipais expedidas pelas Prefeituras baianas, além de padecerem da falta de clareza necessária à exclusão de qualquer dúvida ou incerteza quanto ao *fato gerador*, não dizem uma palavra sequer quanto ao *sujeito passivo* e quanto ao *momento exato* do nascimento da obrigação tributária. Isso bastaria para dizer-se nula ou anulável a obrigação tributária por falta de fundamento jurídico, segundo as palavras categóricas de G. Tesoro já citadas: *...mancando il pressuposto de fato, l'obbligazione tributaria è nulla od "annullabile"*.

Mas, se a tanto não fôr a severidade dos intérpretes e aplicadores da lei,

há de se buscar nos refolhos desta o que os bisonhos e apressados legisladores talvez pretendessem para *sujeito passivo* e *momento* da obrigação tributária.

Quem é o devedor do impôsto? Poderá ser o plantador das canas, do tabaco, do algodão, ou a usina, ou a destilataria, ou a fábrica já que o impôsto é endereçado à produção.

Qual "o momento" em que se realiza o fato gerador? São silentes o Decreto-lei n.º 475 e as leis municipais, mas desde que tarifam o impôsto pelas unidades, metragem, e pêso dos produtos, de acôrdo com os preços do mercado, faturas, livros contábeis e com a pauta de exportação do Estado, está claro que situam "o momento" no tempo em que se inicia o processo econômico da circulação para o consumo, enfim quando a mercadoria já está à venda.

Mas, então, o fato gerador e o momento coincidem, sem diferença alguma, com aquêles que, desde o século passado, a União adotou e conserva pacificamente para o impôsto de consumo: tributação da mercadoria pronta, imediatamente, antes de sair dos estabelecimentos produtores ou das alfândegas para as mãos de atacadistas, retalhistas e consumidores.

Para não referir precedentes ainda mais vetustos, basta recordar-se a carta de lei de 10-11-1772, para ver-se que há quase dois séculos a canada de aguardente pagava o impôsto de consumo como produto acabado e pronto para entrar no comércio, à base de Rs. \$010, assim como a carne, etc. O decreto de 30-8-1813 cobrava o impôsto de consumo já na base de Rs. 1\$ por pipa de aguardente que viesse de fora ou se fabricasse no país. O decreto de 4-2-1823 impunha Rs. \$400 por arroba de fumo de corda. E seria longo o rosário de leis imperiais de impôsto de consumo sôbre as mercadorias fabricadas e tributadas, imediatamente, antes de o produtor as entregar ao comércio, até a Lei n.º 25, de 30-12-1891, que abre o rol dos vários diplomas republicanos com a mesma escolha de fato gerador

e momento de tributação. A atual Consolidação das Leis de Impôsto de Consumo em nada se afasta dessa orientação tradicional do Brasil-Colônia.

Ora, o Decreto-lei n.º 475 da Bahia convalidou orçamentos municipais que tomaram por fato gerador e momento da tributação as mercadorias, imediatamente da venda pelos produtores, tal como vinham fazendo desde século e continuam a fazer as leis que disciplinam os impostos de consumo exigidos no Brasil desde o período colonial. Tanto importa em reconhecer-se a inconstitucionalidade das leis estaduais e municipais que por essa forma pretendem decretar impôsto sôbre a exploração agrícola e industrial depois do prazo do art. 13, § 2.º, n.º 2, das Disposições Transitórias da Constituição de 1946.

É notório que, apesar de a Constituição de 1937, no art. 24, ter reservado ao Conselho Federal a solução política das bitributações, trancando-as ao Poder Judiciário, o egrégio Supremo Tribunal Federal, apoiando tese do ilustrado ministro Aníbal Freire, considerou-se competente para pronunciar, em caso concreto, a inconstitucionalidade de impostos estaduais ou municipais idênticos àqueles decretados pela União. A douta Côrte, por *construction*, seguiu o exemplo da famosa decisão *Barbury versus Madison*. assumindo uma função que o texto, *data venia*, não lhe concedia, expressamente. Com isso ganhou a segurança dos direitos individuais e fortaleceu-se o rigor da discriminação constitucional de rendas, ontem como hoje, desafiada pelos governos locais.

Não discrepa desta opinião nossa a do proveito desembargador Seabra Fagundes, quando, ao proferir lúcido parecer a respeito da "taxa de melhoramentos públicos" com que a Prefeitura de Mossoró pretendeu rebatizar o mesmíssimo impôsto sôbre exploração agrícola e industrial, extinto em obediência ao art. 13 das Disposições Transitórias, escreveu:

“O município não cria impôsto. Regula-o, lança-o e arrecada-o quando instituído pela Constituição federal (art. 2º), ou a si atribuído pelo direito positivo do Estado (constituição ou lei ordinária local). Percebe-o, sem regulá-lo ou arrecadá-lo, através dos órgãos fiscais da União ou do Estado, quanto lhe toque percentagem nos que a êsses compete disciplinar, lançar e arrecadar” (pág. 86).

Por isso, tóda vez que se trazem modificações à partilha das rendas, seja pela transferência das suas fontes de uma entidade a outra, seja, simplesmente, pela supressão de referência a fontes anteriormente mencionadas, cessa para a pessoa de direito público, afetada pela modificação, o direito de cobrar o tributo. A sua legislação em contrário, visa, apenas, à disciplina de impôsto criado pela própria Constituição, ou instituí, mercê de autorização desta, impôsto facultativo, deixa de obrigar, incontinentem. Tem-se como derogada” (pág. 86).

Destinando-se o art. 13 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a regular a transição, do regime de discriminação de rendas vigente sob a Carta política de 1937 ao prescrito pela Constituição atual, o que dispõe quanto à extinção de impostos alcança, indistintamente, tanto os que têm origem imediata na Constituição (competência exclusiva), como os que, dela derivando, nascem, no entanto, diretamente, de lei ordinária (competência facultativa e residual).

Alcança quer os impostos transferidos de uma entidade tributária a outra, quer os apenas omitidos na competência impositiva de determinada pessoa de direito público, pois, tanto ali como aqui, desaparece a permissão constitucional do tributo (criação direta ou autorização para criar), que é a sua fonte primária.

Quando aquêle artigo, no inciso II, alude à “extinção dos impostos que, pela Constituição, se não incluem na competência dos governos que atualmente os arrecadam”, não pode abs-

trair da consideração de que essa competência reveste duas modalidades: necessária-exclusiva e facultativa-concorrente (pág. 87).

Dessarte, é de ter por certo que, ao capitular como fonte de renda necessária dos Estados os impostos de exportação e sôbre vendas e consignações (art. 19, ns. IV e V), e como fonte de receita obrigatória da União os impostos de consumo e sôbre lubrificantes, combustíveis líquidos, gasosos, etc. (art. 15, ns. II e III), referiu os únicos ônus fiscais possíveis, diretos ou indiretos, sôbre a produção.

“Somos, assim, levados a concluir que o *impôsto sôbre exploração agrícola e industrial*, hoje extinto pela Lei n.º 118, de 18 de novembro, de 1949, se incluiu entre os que o art. 13, § 2.º inciso II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias mandou extinguir, porquanto não abrangido, necessária ou facultativamente, na competência tributária do município, segundo, a nova partilha constitucional” (*Revista Forense*, vol. 140, págs. 86 a 89).

Releva notar que, conhecendo de pleitos relativos a débitos fiscais anteriores à extinção do prazo do art. 13, § 2.º, n.º II, das Disposições Transitórias, o egrégio Supremo Tribunal, quando, por decisões de turmas, aceitou a constitucionalidade do impôsto de exploração agrícola e industrial de alguns municípios, timbrou em acentuar que assim julgava em casos concretos *sob o regime da Constituição de 1937*.

Noutros julgados anteriores àquele de 26-9-1952, em que, unânimemente, o Supremo Tribunal, pleno, proclamou a inconstitucionalidade, a vacilação dos sábios juizes girou em tórno de ter o nome e remota aparência de taxa a modalidade de impôsto de consumo que a União decretou para o Instituto do Açúcar e do Alcool (p. ex., no acórdão da 1.ª turma, de 26-12-51, recurso extraordinário n.º 19.027, *Revista Forense*, vol. 158, pág. 108).

Mas o exame atento da pretendida taxa para o Instituto do Açúcar demonstra que ela não passa de impôsto de consumo com aplicação especial. Na taxa, o fato gerador e a causa jurídica residem, exatamente, na prestação do serviço em proveito do contribuinte ou por provocação dêle. Há um *do ut des* entre a autoridade e o particular. Êle se utiliza do serviço ou força o govêrno a prestá-lo. A prestação — ela e nada mais — cria a obrigação de pagar. Se João demanda em juízo, paga porque utilizou o serviço público da Justiça. Se Manuel registra a patente de invenção, paga porque pediu o serviço específico do Departamento Nacional da Propriedade Industrial. Mas o Instituto do Açúcar nada cobra pelos seus serviços que são de caráter geral em defesa tanto da economia nacional quanto dos consumidores e produtores. A União decretou — e constitucionalmente pode fazê-lo, desde que agiu dentro de sua competência tributária — impôsto de consumo fixo por unidade, a saca de açúcar, e determinou que essa renda fôsse atribuída àquela entidade. O sêlo de Educação e Saúde, o sêlo penitenciário de Cr\$ 0,10, o impôsto único sôbre combustíveis para o D.N.E.R. e vários outros tributos federais com aplicação especial ou vinculada são, também, impostos e ninguém os classificará como taxa.

Se admitirmos o contrário qualquer Município poderá tributar o consumo de cigarros, bebidas ou conservas, reservando a arrecadação à Secretaria de Saúde sob pretexto de que os hospitais prestam serviço aos doentes intoxicados pelo tabaco, álcool ou alimentos enlatados.

E' certo que o voto do ilustrado ministro Nelson Hungria no recurso extraordinário n.º 19.027 (*Revista Forense*, vol. 158, pág. 111), poderia ter fundamento na definição do art. 1.º § 2.º, do Decreto-lei n.º 2.416, de 1940:

“Taxa, para os (tributos) exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para

as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos.”

Mas essa terceira e última formulação escapa ao conceito teórico universal da taxa, conceito êsse consagrado pela Constituição de 1946, quando distingue entre as várias espécies do gênero tributo. As contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos” ou são “impostos sôbre negócios da economia” da União, Estados ou Municípios, previstos, expressamente, nos arts. 15, VI; 19, VI; 29, V; ou “rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços (art. 30, n.º III).

Mas essas rendas, por isso mesmo que estão permitidas em inciso diverso do art. 30, que reservou outro inciso especial, o I, para as taxas, com estas não se confundem. Logo, o art. 1.º, § 2.º, do Decreto-lei n.º 2.416, na parte *in fine* é incompatível com o art. 30 da Constituição de 1946 e por esta se acha revogado.

Do ponto de vista doutrinário a errônia do art. 1.º, § 2.º, do Decreto-lei n.º 2.416, já foi posta a nu pelo professor Rubens Gomes de Sousa, no *Compêndio de Legislação Tributária*, 2.ª ed., 1954, n.º 46, págs. 123 a 126.

Em certa mesa redonda a respeito de normas gerais de Direito Financeiro, (art. 5.º, XV, b, da Constituição) o ilustre professor Sá Filho declarou:

“Aliás, a êsse propósito, deveria fazer ligeira crítica ao Conselho Técnico de Economia e Finanças que, na elaboração da lei de padronização de orçamentos, deu a definição de taxa, que, a meu ver, não está certa, quando diz caracterizar a taxa não só a contraprestação de serviço a que se vincula como, também, sua destinação ou aplicação ao serviço público. Está na lei de padronização, está em Temístocles

Cavalcânti, e tem dado lugar a erros até de caráter judiciário.

O Tribunal Federal de Recursos já tem argumentado com Temístocles Cavalcânti e com essa lei. Sabemos que a destinação de uma contribuição, é um processo orçamentário, constituindo um fundo da caixa especial, mas que, absolutamente, não pode caracterizar a natureza do tributo (*Normas Gerais de Direito Financeiro*, Ed. Financ., Rio, 1950, pág. 29).

O dr. Afonso Almira, nessa mesa redonda, deu notícia dos motivos extra jurídicos que introduziram no Decreto-lei n.º 2.416 a errônea conceituação de taxa:

“Assim, por exemplo, a conceituação teoricamente errada como muito bem foi salientado aqui das taxas, constantes das normas aprovadas pelo Decreto-lei n.º 2.416, resultou de uma situação de fato. Os Estados e Municípios, por seus representantes Secretários da Fazenda, Prefeitos, Diretores, reunidos em Conferência, impuseram aquela definição porque, não fôsse ela aceita, muitos Estados e Municípios teriam sua receita diminuída de percentagens elevadas e, em alguns casos, alarmantes. Então a norma, a lei, veio consagrar uma conceituação por todos reconhecida como eivada de imperfeições, porém, necessária, no momento, para garantir uma situação de fato” (op. cit., págs. 33 e 34).

Aliás, a discussão é ociosa, porque, como já vimos, tanto os impostos dos municípios baianos quanto a pseudo-taxa do Instituto do Açúcar têm como fato gerador e momento da tributação o mesmo do impôsto de consumo, pacífica e tradicionalmente cobrado no Brasil, pelo Poder nacional, desde colônia com os mesmos caracteres de hoje.

E não é despreciando o problema jurídico de saber-se se são transferíveis aos Municípios os impostos de competência concorrente, que o Estado pode decretar mas terá, sempre, o encargo de arrecadar e partilhar, ainda que a iniciativa seja da União.

E' oportuno lembrar a opinião autorizada do ex-relator geral do projeto da Constituição de 1946, o provector jurista de S. Paulo Benedito Costa Neto, quando, na qualidade de Ministro da Justiça, em exposição de motivos ao presidente da república, concordou com o Conselho de Estudos dos Negócios Estaduais, em que:

“Em face da Constituição federal vigente (a de 1946), os Estados somente podem transferir aos Municípios, no todo ou em parte, os impostos que lhe são especificamente reservados no art. 19, porquanto a renda dos impostos que os Estados podem decretar, além daqueles, é pela própria Constituição dividida: 40% aos Estados; 20% à União; 40% aos Municípios onde o tributo fôr arrecadado (art. 21)” (Exp. de Mot. de 26-4-1947, *Arquivos do Ministério da Justiça*, junho 1947, v. 22, págs. 60 e 61).

VI — *Os caracteres do impôsto de produção* — Os impostos estaduais e municipais “de exploração agrícola e industrial”, autorizados pelo Decreto-lei federal n.º 2.416, de 1940, eram, anteriormente, decretados com o nome de “taxas de defesa da produção” ou “impostos sôbre a produção”. Para uniformidade e possibilidade de comparação das estatísticas financeiras, a União, visando a padronização dos orçamentos locais, codificou as normas tributárias e reuniu sob aquela rubrica tôda a variedade de gravames dos Estados e Municípios.

Por isso mesmo, a Interventoria Federal na Bahia, quando expediu o Decreto-lei n.º 475, declarou, expressamente, que o “impôsto de exploração agrícola e industrial” “incidirá sôbre tôda a *produção* agrícola, pastoril e industrial”.

Os municípios, enveredando por via errada, adotaram o mesmo fato gerador e momento do impôsto de consumo da União, o que caracterizou a inconstitucionalidade.

Como poderiam estabelecer verdadeiro impôsto sôbre a produção?

Preliminarmente, é oportuno acentuar-se que os países civilizados, na época contemporânea, geralmente não conservam os impostos de produção, que foram de uso até o século XVIII, do mesmo modo que só em circunstâncias excepcionais de monopólio natural ou virtual as nações cultas aplicam impostos sobre a exportação. Conhecidíssimas razões econômicas de há muito divulgadas condenaram ambos os tipos de tributos. Os impostos de fabricação são considerados formas de imposto de consumo.

Vejam, entretanto, como se caracterizam aqueles impostos de produção, hoje obsoletos e geralmente extintos.

Desde que se trata de imposto sobre a produção, o fato gerador há-de consistir no fenômeno econômico de produzir mercadorias ou serviços, isto é, num dado momento ou fase desse processo produtivo. Se o fato gerador assenta no produto pronto para o mercado, já temos imposto de consumo. Se repousa no negócio jurídico da compra-e-venda, teremos o imposto de vendas e consignações. Logo, imposto de produção há-de atingir o processo produtivo, antes de este terminar.

Nesse caso, o imposto sobre a produção há-de recair sobre aquela situação de fato que Myrbach v. Rheinfeld, usando duma expressão do direito austríaco, chama de *steuerbares Verfahren*, isto é, processo, ou ação tributável". *Verfahren* (processo, método, modo de agir) designa ação e não a coisa, que resulta dessa ação, motivo pelo qual a tradução daquele clássico usou da forma francesa: *agissement imposable* (obr. cit., pág. 135).

Quais são esses *steuerbares Verfahren* ou "processos tributáveis"? Exemplifica Rheinfeld: "o fato de empreender a produção ou a sua preparação, como, p. ex., acender a caldeira; a fermentação para a fabricação de bebidas, ou a matança dos animais; a ultimate da produção; a fase de acabamento ou a de preparação prévia da produção; o fato de levar a coisa a ser tributada ou

as matérias primas necessárias à produção nos locais industriais; etc." (obr. cit., pág. 135). Do momento em que o imposto recaia sobre a mercadoria pronta ou sobre a compra-e-venda, de que ela seja objeto, teremos já, no direito brasileiro, imposto de consumo e imposto de venda, respectivamente, um e outro negados aos municípios brasileiros: *à la vérité, l'impôt de consommation, est déjà attaché ou produit terminé* (Rheinfeld, obr. e pág. cit.).

Impostos sobre a produção foram, destarte, aqueles que, medidos pela capacidade dos alambiques, oneraram as destilarias da Escócia, no fim do século XVIII, e que, segundo a observação de Mac Culloch, provocaram o fenômeno econômico de "transformação ou remoção" do imposto, isto é, o aperfeiçoamento tecnológico da produção, visando maior rapidez e rentabilidade desta, para que a maior quantidade produzida com a mesma instalação industrial pagasse menor tributo. Ou o imposto francês sobre a área de terra cultivada com a beterraba, a fim de induzir o agricultor a obter o máximo de produção com o que reduziria seu sacrifício fiscal: quanto mais produzisse menos oneroso seria o imposto, desde que fixado pela área.

Um verdadeiro imposto de produção no Rio Grande do Sul seria possível sobre o esmagamento das uvas, ou sobre a cubagem das dornas de vinificação ou sobre a capacidade de engarrafamento das máquinas automáticas que enchem e arrolham o vasilhame, etc.; em Minas, sobre as bateadeiras e desnatadeiras do leite; em São Paulo, sobre os teares, fusos; na Bahia e Nordeste, sobre as colunas e alambiques das destilarias, etc. Mas nunca sobre o produto acabado dessas instalações, nem sobre os negócios jurídicos que o tiveram por objeto. O imposto de produção recairá sobre a ação de produzir ou os implementos necessários aos processos de produção.

Ou, como ensina Ernest Blumenstein, o mais autorizado dos mestres contemporâneos de Direito Fiscal da Suíça:

Alla fabbricazione di merci sono collegate determinate imposte di fabbricazione. "Oggetto di imposta é il processo di fabbricazione" como tale senza riguardo al successivo consumo (Sistema di Diritto delle Imposte, trad. ital. de F. Forte, Milão, 1954, pág. 150 e 151).

A discriminação de rendas da Constituição repousa sobre impostos que, historicamente, existiam no país com denominações tradicionais e caracteres próprios, que lhes servem de fato gerador. Quando a Constituição de 1946 distribuiu à União, com exclusividade, o imposto de consumo quis referir-se ao tributo que há mais de século, sem estrépito nem reação, vem sendo decretado e arrecadado dos produtos prontos no momento em que estão adequados à circulação, isto é, imediatamente, antes da saída dos estabelecimentos produtores ou das alfândegas. Um imposto sobre os tecidos, cigarros, charutos, açúcar, álcool, etc. é imposto de consumo e não sobre a produção, sobre a coisa e não sobre a atividade.

Essa eleição ou discriminação por parte dos Estados e Municípios.

Com essa opinião não chegamos ao extremo dos financistas que identificam imposto de consumo em qualquer tributo que alcance as mercadorias antes de acabadas e ainda em qualquer fase da produção. São quase todos os modernos.

Como política fiscal ou legislativa, seria erro tributar a produção, salvo o caso de usar-se o imposto, intencionalmente, à guisa de estímulo ou de aperfeiçoamento tecnológico dos métodos produtivos, como nos exemplos acima, dos gravames sobre cubagem de alambiques ou áreas cultivadas.

Do ponto de vista constitucional, seria cabível tal imposto dentro da competência concorrente do art. 21 e com integral observância deste: — mas sem coincidir com outro imposto de competência exclusiva (arts. 15, 19, 29); com arrecadação pelo Estado; e entrega de 40% da renda, por ele, ao Município e 20% à União.

Não é o caso dos impostos do Decreto-lei baiano n.º 475, que, tal como foi decretado e é cobrado, faz duplo emprêgo com o imposto de consumo, incorrendo, pois, em censura de inconstitucionalidade.

VII — *Respostas*: — À 1.ª Pergunta: A Constituição federal, no art. 13, § 2.º, n.º II, das Disposições Transitórias, declarou extinto, a partir de 1952, ou sejam 4 anos contados de 1948, o imposto de exploração agrícola e industrial do Decreto-lei n.º 2.416, de 1940, e quaisquer outros impostos que, como este, se não incluam na competência dos governos que em 1946 o arrecadavam. Não subsiste, pois, o Decreto-lei estadual, da Bahia, n.º 475, de 1945, nem quaisquer diplomas estaduais e municipais que decretaram aquêlê tributo por autorização do Decreto-lei federal n.º 2.416.

A 2.ª pergunta: Não é constitucional — nem o era antes de 18 de setembro de 1946 — a definição do fato gerador e da fixação do *quantum* de imposto no texto do orçamento, cujo conteúdo se limita à matéria que a Constituição atual lhe atribui no art. 73 e §§, correspondentes ao art. 70 da Carta de 1937.

No sistema do direito brasileiro, o orçamento não é lei, ou *ato-regra*, mas apenas *ato-condição*. Como lei puramente formal, por dispositivo da Constituição, sem conteúdo material de lei, o orçamento não é meio idôneo para decretação do imposto. Este há-de ser decretado em lei no sentido material, cabendo ao orçamento, apenas, autorizar a cobrança, em cada exercício, dos tributos já criados ou majorados.

À 3.ª pergunta: — O imposto de exploração agrícola e industrial, quando aplicado aos produtos prontos para o mercado, adota o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo e o mesmo momento do imposto de consumo reservado à competência da União. E', pois, inconstitucional e não pode ser decretado pelo Estado no campo da competência concorrente do art. 21 da Carta de 1946.

Mas, se por amor à discussão, admitir-se o contrário, não podem exigí-lo os municípios baianos, acima das tabelas de 1945 expressamente fixadas pelo Decreto-lei estadual n.º 475 daquele ano.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 2 de outubro de 1957.
— *Aliomar Baleeiro*, Professor na
Faculdade de Direito do Rio de Janeiro.
