



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

# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vols. 7/8

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

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1987/88

ALGUMAS IDÉIAS SOBRE UMA REFORMA DO  
SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO(\*)

Alcides Jorge Costa  
Professor Adjunto e  
Diretor do IBDT/USP

Para cuidar da reforma do sistema tributário, parece-me indispensável determinar, de início, o que se entende por sistema tributário, para não restringir ou alargar indevidamente o tratamento do tema. Lembro que, em excelente lição que seguirei, LUCIEN MEHL e PIERRE BELTRAME (Science et Techniques Fiscales, Presses Universitaires de France, 1984, p.199 e segs.) dizem que pode conceber-se a noção de sistema tributário tomando-se em consideração não apenas o conjunto de normas de que se compõe, mas também sua dimensão econômica, o contexto institucional, mormente o administrativo em que atua, e seus aspectos psicológicos. Acres

---

(\*)Este trabalho é, com pequenas alterações, o texto da palestra proferida em 29/10/85, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em ciclo promovido por aquela Faculdade, através de seu Departamento de Direito Econômico e do Trabalho e do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul.

cento que, em seu plano normativo, o sistema tributário compõe-se de normas constitucionais, de legislação ordinária (expressão em que englobo as leis complementares, as ordinárias, os decretos-leis e as resoluções do Senado), dos regulamentos, das portarias, das instruções, enfim de todas as normas de caráter geral pertencentes a qualquer plano hierárquico da normatividade.

Volto a MEHL e BELTRAME que notam ser o sistema tributário um subsistema do sistema jurídico nacional, que interage com os demais ramos do direito. Os tributos são criados ou modificados, lançados e arrecadados num quadro organizacional de natureza político-administrativa. Desta maneira, o sistema tributário comporta um subsistema de natureza político-administrativa; para atuar efetivamente, o sistema tributário deve ser posto em prática por uma administração eficaz.

Os tributos atingem os patrimônios privados, de particulares e de empresas, e transferem recursos do setor privado para o setor público, que, através da despesa, redistribui os recursos arrecadados. O sistema tributário é, neste plano, um subsistema do sistema econômico e, sob este aspecto, deve ser considerado em seus efeitos econômicos, diretos e indiretos.

Ainda os mesmos autores afirmam que o sistema tributário é influenciado, na sua composição e nas suas modificações, por fatores sócio-psicológicos, ao mesmo tempo em que suscita certas atitudes e comportamentos. Sejam quais forem os possíveis julgamentos éticos ou políticos sobre condutas de indivíduos ou de grupos, não se pode ignorá-las. Noutros termos, o conjunto de contribuintes, de grupos de pressão que operam em matéria fiscal, constitui, no plano sócio-econômico, um subsistema de estrutura complexa, que interage com a administração. Aduzo que, no plano psicológico, também integram o sistema-tributário as atitudes de maior ou menor adesão ao cumprimento da lei e, portanto, o maior ou menor índice de sonegação, de evasão.

De todos estes aspectos do sistema tributário, o normativo, o econômico, o institucional-administrativo e o sócio-psicológico, cuidarei do primeiro deles, ou antes, de alguns aspectos que uma proposta de reforma pode suscitar. É claro que o sistema tributário comporta os vários planos apontados e que a sua separação tem apenas um caráter metodológico, para facilitar a análise da matéria. Desta maneira, mesmo dirigindo a atenção para o plano normativo, algumas referências de natureza econômica ou política serão inevitáveis.

Mas no exame do sistema tributário em seu plano normativo deve considerar-se que as normas que o compõem pertencem a planos hierárquicos diversos. Podemos, assim, distinguir o plano constitucional, o da lei complementar, o da lei ordinária, o da lei delegada, o do decreto-lei, o das resoluções do Senado, o dos regulamentos baixados pelo Poder Executivo, o das portarias, instruções, etc. Destes vários planos, vou referir-me sobretudo ao constitucional, não sem antes salientar que, mesmo considerado apenas em sua normatividade, o sistema tributário está em reforma quase permanente, com tanto maior frequência, quanto de menor hierarquia das normas. Alterações de leis ordinárias, regulamentos, etc., ocorrem sempre, sem que se mencione o vocábulo reforma. Trata-se, porém, de reformas reais. Esta constatação leva à conclusão de que, entre nós, quando se fala em reforma do sistema tributário, quer-se fazer referência a alterações de maior ou menor alcance de normas constitucionais.

Concebido o sistema tributário como um conjunto de normas jurídicas de qualquer categoria que o integram, as normas constitucionais constituem, ao mesmo tempo, seu arcabouço e seus limites. Em sentido material, uma constituição é o conjunto de normas de organização de um Estado.

De modo geral, as constituições não contêm apenas normas deste tipo, mas também normas de caráter vinculante para o legislador ordinário e que sejam fontes de direitos subjetivos dos cidadãos, invocáveis judicialmente. Coloca-se, desta maneira, um primeiro problema a ser resolvido quando se cuida de reforma do sistema constitucional tributário. Deve a Constituição limitar-se às normas de organização (Constituição em sentido material), ou deve conter também as normas do outro tipo (Constituição em sentido formal) ?

A história apresenta exemplos dos dois tipos. Por muito tempo, no cantão suíço de Appensel, todas as normas tributárias existentes estavam contidas na Constituição. Já a Constituição dos Estados Unidos da América é bastante parcimoniosa neste campo. Pode ser que o primeiro sistema proteja melhor os direitos dos cidadãos (o que não parece muito exato), mas apresenta o inconveniente de tornar a Constituição muito rígida, e tanto mais rígida quanto maior o número de normas particularizantes que contiver, com a grande possibilidade de torná-la rapidamente inadequada ao dinamismo econômico e social. Em contrapartida, o segundo sistema pode ter o defeito - possibilidade tanto maior quanto menor o número de normas - de não estabelecer limites ao legislador ordinário,

trazendo instabilidade ao sistema tributário por sujeitá-lo a eventuais caprichos de maiorias parlamentares ocasionais ou aos despautérios de um Poder Executivo servido por maioria parlamentar dō cil.

Parece que a solução consiste em conciliar as virtudes dos dois sistemas, estabelecendo um texto constitucional dotado da necessária flexibilidade e, ao mesmo tempo, submetendo matérias mais sensíveis a uma certa categoria de leis cuja aprovação, inclusive alterações, exija a obediência a certos requisitos estabelecidos na Constituição para maior garantia dos direitos dos cidadãos. Esta categoria já existe no Brasil e é a das leis complementares que têm papel de relevo a cumprir, uma vez que permitem um texto constitucional mais flexível e, portanto, mais perene, ao mesmo tempo que, por serem de hierarquia superior à das leis ordinárias, dão garantia de estabilidade e proteção aos direitos dos contribuintes.

A tradição brasileira tem sido a de Constituições um tanto extensas e particularistas. Refiro-me especificamente ao campo tributário. Parece chegado o momento de aplicar o que postulo: mais síntese, maior flexibilidade, para obter mais estabilidade. Muita matéria pode ser deixada à lei

complementar. Posso concluir, por exemplo, que as definições de taxa e de contribuição de melhoria, bem como a referência à base de cálculo da taxa devem ser eliminadas da Constituição. Não desconheço o papel destas definições no disciplinamento do poder de tributar. A experiência mostra que estas definições tiveram e têm largo alcance no resguardo dos direitos individuais dos contribuintes. No entanto, é mais próprio que sejam tratadas em lei complementar o que, de resto, lhes preservará o papel que têm desempenhado.

Após esta tomada de posição preliminar e, diria, formal, parece necessário um reexame crítico de dois princípios que devem constar da Constituição, seja qual for o sistema tributário que se venha a estabelecer. Refiro-me ao princípio da anterioridade ou anualidade e ao da imunidade recíproca. Começo pelo da imunidade recíproca.

A doutrina da imunidade da União, Estados e Municípios foi inspirada pelo direito norte-americano. A Constituição dos Estados Unidos é silente a respeito e a doutrina, como tantas outras, é uma criação da jurisprudência, cujo marco mais importante, por tudo quanto representou no particular, foi o caso *Mc Culloch v. Maryland* e,

no caso, o voto de Marshall. Para melhor localizar a origem da doutrina, lembro os pormenores do caso que é tão citado entre nós, pelos especialistas. Em 1816, o Congresso autorizou (ou concedeu carta patente, se quisessemos falar no equivalente nacional) o funcionamento do Second Bank of the United States. O Banco logo instalou filiais em diversos Estados e sua filial em Baltimore tornou-se a mais ativa de todas. Em abril de 1818, o Estado de Maryland promulgou uma "Lei para criar um imposto sobre todos os Bancos e suas filiais, no Estado de Maryland, não autorizados por seu Legislativo". A lei especificava que quaisquer Bancos operando no Maryland sem autorização do Estado, poderiam, emitir cédulas apenas em papel selado fornecido pelo Estado mediante pagamento de quantia variável em função do valor nominal da cédula. No entanto, qualquer Banco podia substituir esta exigência por um pagamento anual de mil e quinhentos dólares. A lei previa a imposição de multa para cada infração. Por exemplo: o presidente, o caixa e os demais funcionários do Banco eram sujeitos à multa de quinhentos dólares por infração. No caso concreto, um certo John James, em seu nome e no do Estado, iniciou uma ação contra James Mc Culloch funcionário do Banco, por emitir cédulas em desacordo com a lei estadual. Mc Culloch perdeu em primeira instância e no Tribunal de Apelação de Mary

land. Houve recurso para a Suprema Corte, onde foi reconhecida e imunidade do Banco à tributação estadual, por ser instrumento do exercício de poderes que a Constituição conferia à União. Nenhum Estado poderia tributar estes instrumentos, pois o poder de tributar envolve o de destruir. E nenhum Estado poderia destruir o que o consenso de todos havia deferido à União quando a criaram. Por ser interessante, reproduzo o cerne do voto de Marshall, proferido em julgamento em que os advogados das partes consumiram cerca de nove dias para apresentarem suas razões. O voto diz: "Que o poder de tributar envolve o poder de destruir; que o poder de destruir pode anular e tornar inútil o poder de criar; que há uma evidente repugnância em conferir a um governo o poder de controlar as medidas constitucionais de outro, o qual, com respeito a estas medidas, é declarado superior ao que exerce o controle, são proposições que não podem ser negadas. Mas todas as incongruências devem ser harmonizadas pela magia da palavra Confiança. Tributação, diz-se, não necessária e inevitavelmente destrói. Levá-la ao excesso da destruição seria um abuso que, para ser presumido, baniria aquela confiança que é essencial ao governo. Mas, este caso é caso de confiança. Confiaria o povo de qualquer Estado no de outro com poder de controlar as mais insignificantes operações do governo de seu Esta-

do ? Sabemos que não. Porque, então, deveríamos supor que o povo de qualquer Estado deveria, de bom grado, confiar no de outro com o poder de controlar as operações de um governo ao qual confiaram seus mais importantes e valiosos interesses. Portanto, apenas ao Legislativo da União pode o povo confiar o poder de medidas de controle que dizem respeito a todos, na confiança de que não haverá abusos. Isto, então, não é um caso de confiança, e devemos considerá-lo como realmente é." (in Gerald Gunther, Constitutional Law, University Casebook Series, The Foundation Press, Inc., New York, 1980, pág. 91).

A doutrina das imunidades expandiu-se a partir deste voto. Marshall sugeriu que a imunidade conferida à União não implicava imunidade recíproca para os Estados. No entanto, após a Guerra de Secessão, a Suprema Corte reconheceu a imunidade dos Estados (*Collector v. Day*, 11 Wall. 113-1871) em que se decidiu que os vencimentos de um Juiz estadual não podiam ficar sujeitos ao imposto de renda federal. A expansão incluiu a imunidade de ganhos de particulares resultantes de relações com o poder público. Por exemplo: a inaplicabilidade de imposto federal sobre vendas feitas por particular a um Estado. A partir da década de trinta houve um refluxo nesta expansão. Os

votos vencedores do Juiz Stone nos casos *Helvering v. Gerhardt* e *Graves v. O'Keefe*, assinalam o abandono virtual de imunidades intergovernamentais derivadas.

No Brasil, a inspiração da imunidade recíproca veio dos Estados Unidos mas o princípio ficou expresso na Constituição de 1891, cujo art.10 dizia que "é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente". O princípio foi repetido nas Constituições posteriores, com variações de redação. Durante todo este tempo, inclusive na vigência da Constituição de 1946, desenvolveram-se largos debates sobre o alcance da imunidade e da imunidade derivada; saliente foi o caso do Banco do Brasil, sociedade de economia mista que postulava a imunidade por exercer funções públicas a ele cometidas pelo governo federal.

Não farei aqui uma explanação histórica da aplicação do princípio no Brasil e das questões que tem suscitado. Lembro apenas que a Constituição em vigor veda à União, aos Estados, aos Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros (art.19, III, a) e que é vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pú

blica estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes (art.20, II). Por fim, assinalo que a empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas (art.170, § 3º). Estão, portanto, ao abrigo da imunidade, o poder público e suas autarquias, bem como as empresas públicas que exerçam atividade monopolizada. Parece-me que a extensão das imunidades recíprocas estaria a merecer uma revisão, uma vez que a presença do Poder Público, sobretudo da União, no domínio econômico tem crescido muito e apenas a exclusão das empresas públicas que exercem atividades não monopolizadas parece insuficiente para evitar certos efeitos perversos da imunidade recíproca. Já vimos por que motivo esta imunidade existe: para evitar que a tributação crie impecilhos ao desenvolvimento, pela União, Estados e Municípios, das atividades que lhes são próprias. No entanto, extensão exagerada da imunidade pode privar Estados e Municípios de receitas necessárias até para sua sobrevivência, como pode, sem vantagem para ninguém, introduzir elementos perturbadores no mecanismo de certos impostos. Este último caso é, por exemplo, o do Instituto Brasileiro do Café, que compra e vende ca-

fê mas que não recolhe o ICM. O consumidor não é beneficiado, mas o controle da arrecadação torna-se muito mais difícil. Há outros casos em que, simplesmente, atividades produtivas ou de intermediação não ficam sujeitas à tributação estadual ou municipal, embora, neste caso como nos outros, Estados e sobretudo municípios forneçam a necessária infra-estrutura urbana para as atividades assim desenvolvidas.

O problema já foi apontado por ALIOMAR BALEEIRO em seu livro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" em que salienta que a imunidade recíproca, concebida no objetivo de evitar a destruição de uma esfera de governo por outra, permita que o mesmo efeito possa ser alcançado pela excessiva extensão do princípio. BALEEIRO propôs a correção deste defeito por via de interpretação. Quando se cogita de uma reforma do sistema tributário, deve pensar-se em uma reformulação da norma, para melhor adequá-la à realidade.

Um outro princípio que deverá constar da Constituição, seja qual for a configuração que seja dada ao sistema tributário, é o da anterioridade, antes chamado da anualidade e que, juntamente com o da legalidade, acha-se inscrito no artigo 153, § 29, da Constituição. Apesar de es-

tar estabelecido de longa data, na Inglaterra o princípio segundo o qual cabia ao Parlamento aprovar previamente a cobrança de impostos, a discussão anual das receitas e das despesas, apareceu apenas com a Revolução de 1688. O Bill of Rights declarou ilegal, de maneira geral, toda a cobrança de dinheiro "para a Coroa e para seu uso, sob o pretexto de prerrogativa, por tempo outro ou por outra maneira que não os concordados pelo Parlamento" (apud Gaston Jêze, Cours de Science des Finances, Marcel Giard, Paris, 1922, p.11).

O princípio da anualidade é clássico no direito brasileiro. Aparecia já na Constituição de 1824 (art.171), embora de modo não tão incisivo como nas posteriores, à exceção da de 1891 que não o reproduziu mas em cuja vigência foi aplicado da mesma forma, em decorrência de decisões do Supremo Tribunal Federal, da posição tomada pelos doutrinadores e do Código de Contabilidade. A Constituição de 1937, deixou-a de lado porque não chegou a ser cumprida por quem a outorgou. A formulação mais completa do princípio da anualidade apareceu no parágrafo 34 do art.141 da Constituição de 1946: "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

ra e o imposto lançado por motivo de guerra". Vale dizer: além da criação por lei, a autorização orçamentária anual era requisito para a cobrança de tributos.

Na vigência da Constituição de 1946, a aplicação do princípio deu margem a uma dúvida que, levada aos tribunais, provocou, no curso dos anos, uma variação da jurisprudência do STF. Em algumas ocasiões, impostos foram aumentados depois de promulgada a lei orçamentária, mas antes de iniciado o exercício financeiro a que se referia o orçamento. A dúvida consistia em saber se viável aumento não previsto na lei de orçamento. Por fim, a jurisprudência do STF pacificou-se no sentido de admitir a validade da cobrança do aumento e deu origem à Súmula 66: "É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro."

A Constituição de 1967 manteve o princípio nos mesmos moldes (art.150, § 29). A emenda nº 1, de 1969, na verdade uma nova Constituição, aboliu o requisito da prévia autorização orçamentária e passou a exigir que, para a cobrança de qualquer tributo, a lei que o tivesse criado ou aumentado estivesse em vigor antes do início

do exercício financeiro em que ocorresse a cobrança. Daí o nome de princípio da anterioridade, que comportava algumas exceções. Estas foram de tal maneira ampliadas pela Emenda nº 8, de 14 de abril de 1977, que o campo de aplicação do princípio foi notavelmente restringido.

A anualidade antes e, agora, a anterioridade integram o quadro das garantias individuais e estes princípios sempre foram incluídos no capítulo dedicado às garantias individuais. Parece-me chegado o momento de refletir novamente sobre estes princípios e sobre seu alcance e função. Na verdade, o chamado princípio da anterioridade foi introduzido em nosso direito em substituição ao da anualidade pela Emenda nº 18, à Constituição de 1946. Esta Emenda teve pouca duração. Logo sobreveio a Constituição de 1967 que, como foi dito, voltou a adotar o princípio da anualidade e, por fim, a Emenda nº 1/69 que retomou a linha da Emenda nº 18. Terá esta alteração afetado a posição do contribuinte, reduzindo-lhe as garantias? A meu ver, a grande garantia é a correta aplicação do princípio da legalidade. "Nullum tributum sine lege". Mas não basta a lei. É preciso que o contribuinte saiba, com a necessária antecedência o que lhe vai ser exigido, para que possa ter um mínimo de planejamento em suas ativida-

des e isto, se é válido no campo pessoal, é ainda mais válido para as empresas. Deste modo, além de poder ser cobrado se previsto em lei, o tributo não deve poder ser exigido, mesmo por lei, de um momento para outro. Assim o exige um sistema em que o contribuinte tenha seus direitos bem resguardados. Não tão ofensivo de direitos fundamentais como o tributo exigido sem lei, mas igualmente de sastroso é o tributo exigido inopinadamente, uma vez que a surpresa é fator de desorganização. É por esta razão que deve decorrer um certo período entre a promulgação de leis que criam ou aumentam tributos e sua efetiva aplicação. Por outras palavras, impõe-se a "vacatio legis" mais ou menos extensa. O princípio da anualidade, tal como vinha sendo praticado e de cuja interpretação dá conta a Súmula 66 do STF a que fiz referência, não eliminava o fator surpresa. Pode dizer-se que é tão inconveniente promulgar uma lei tributária no dia 30 de junho e começar a cobrar um imposto novo no dia 1º de julho, quanto promulgar e publicar lei em 31 de dezembro de um ano e cobrar o imposto logo no dia 1º de janeiro seguinte.

A necessária antecedência com que a lei deve ser promulgada e publicada apresenta, em matéria de criação ou aumento de tributos, mais de um aspecto. Há fatos geradores que se caracte-

rizam por sua permanência, como a propriedade de um imóvel urbano e que dão margem a cobrança periódica de imposto, geralmente anual. Cito, como exemplo, o imposto predial e territorial urbano, em cujo fato gerador o tempo é fator relevante. Há outros tributos que recaem sobre um conjunto de operações, ou de seus resultados, ocorridos em certo período, também um ano, em geral, como o imposto de renda de pessoa jurídica. Para estes dois tipos de tributos, qualquer lei que os crie ou aumente só deve tornar-se efetiva, pouco importando vigência precedente, a partir do início do exercício seguinte ao da sua promulgação e publicação. Para evitar um critério meramente gregoriano de antecedência, e para evitar surpresas e, portanto, a desorganização da vida econômica, a publicação da lei deve ser feita até três meses antes do exercício financeiro em que se tornará efetiva.

Há outros impostos, como o ICM, o IPI e o IOF, em cuja cobrança o fator tempo não é relevante e cujos fatos geradores a doutrina corrente chama de instantâneos. Para estes, é indiferente a data em que se inicie sua cobrança ou a de um aumento. Essencial, isto sim, é que entre a promulgação e a publicação de lei que os crie ou aumente e data do início da cobrança decorra um certo período mínimo de tempo, digamos três meses.

Neste lapso de tempo, o contribuinte poderá adaptar-se sem traumas à nova situação, rever seus cálculos em vista de operações futuras, e assim por diante.

A esta sugestão vai, certamente, ser oposta uma objeção: a de que, em certos casos, a cobrança de aumento ou de tributo novo deve ser imediata, por deverem ser atendidas necessidades conjunturais de ordem econômica, sob pena de frustrar-se a razão mesma da medida (ex: o aumento de imposto aduaneiro para combater o "dumping") ou de se provocarem efeitos indesejáveis. Parece-me que esta objeção pode ser afastada se, em relação a certos impostos, a Constituição permitir que o Poder Executivo os aumente ou reduza de imediato, dentro dos limites fixados na lei e com justificação tornada pública.

Esta necessária antecedência que proponho, serviria também para disciplinar as atividades do Poder Executivo, que se veria compelido a ser mais eficiente em suas previsões e não abandonar-se ao acaso, seguro de poder, a qualquer momento, criar ou aumentar tributo. Em tempos próximos, a eficiência do Poder Executivo mostrou-se, no particular, pouco animadora. Dou o exemplo do Finsocial, criado abruptamente por decreto-lei,

alegadamente para atender a situações de emergência que, todavia, eram bastante antigas. Dou também o exemplo do empréstimo compulsório instituído em 1980, a pretexto de promover a absorção temporária do poder aquisitivo. Não discuto se, na atual Constituição, os empréstimos compulsórios estão ou não sujeitos à regra da anterioridade. O que quero salientar é que, em fins de 1979, um mínimo de organização teria levado o Poder Executivo a prever a necessidade de empréstimo compulsório para o fim indicado e a providenciar a legislação necessária em tempo. Em suma, proponho: a) que qualquer tributo possa ser criado ou aumentado em qualquer época do ano, exigido o decurso de um período mínimo de três meses entre a data da publicação da lei e o início da cobrança; b) que os tributos cobrados por período certo de tempo, como o IPTU, o ITR e o imposto de renda sã possam ser aumentados ou ter novas incidências criadas para o exercício seguinte, exigida a publicação da lei até no mínimo três meses antes do início do exercício financeiro; c) que certos impostos como o IOF, a tarifa aduaneira e o IPI possam ter suas alíquotas aumentadas ou reduzidas pelo Poder Executivo a qualquer tempo, mediante justificacão e dentro dos limites máximo e mínimo fixados em lei. Impostos criados em virtude de guerra externa ou sua iminência poderão, naturalmente ser cria

dos a qualquer tempo e exigidos imediatamente. O mesmo aplica-se aos empréstimos compulsórios. Bem sei que esta proposta vai causar certa estranheza e que há quem entenda que tributos não devem ser criados ou aumentados no curso do exercício. Entendo, porém, que se é possível e às vezes inevitável fazer despesas além dos limites orçamentários é perfeitamente lógico criar os respectivos meios. Ressalvado o princípio da legalidade, creio que a segurança do contribuinte exige mais que saiba, com a devida antecedência, o que lhe vai ser exigido do que fazer coincidir necessariamente e em todos os casos, aumentos e impostos novos com o início de exercícios financeiros.

Examinei, até aqui, aspectos de princípios que certamente estarão inscritos em Constituição que venha a ser elaborada. Pretendo, agora, e espero que a tarefa não seja superior às minhas forças, esboçar algumas idéias sobre o arcabouço de um sistema constitucional tributário. Como apontou Musgrave em lição já tornada clássica, qualquer sistema tributário tem uma função alocativa, uma função estabilizadora da economia e uma função redistributiva. A estas funções podemos acrescentar a de promover o desenvolvimento econômico. A primeira função é a de determinar que recursos devem ser transferidos do setor privado para o se

tor público por via de tributação. Por outras palavras, que impostos podem ser cobrados.

A esta altura, é preciso levar em conta que o Brasil é um país federativo, com três níveis de governo, cada qual a exigir determinada receita para atender a seus encargos. A distribuição de fontes de receita entre vários níveis de governo tem sido objeto de grande número de estudos. Vários sistemas foram alvitrados e não teria propósito recapitulá-los agora. É tradição, entre nós, que União, Estados e Municípios tenham, cada qual, suas próprias fontes de receita. Creio que a tradição será mantida e é a partir desta crença que vou expor algumas linhas que me parece devam nortear a elaboração de um sistema constitucional tributário. É claro que não se pode falar em atribuição de fontes de receita sem mencionar, ao mesmo tempo, os encargos que compete a cada um dos níveis de governo satisfazer. Sou, porém, forçado a fazer abstração dos encargos, campo de incerteza ainda bastante grande em vista da variedade que existe na prática, sobretudo no campo municipal.

As fontes de receita que vão caber aos Estados serão iguais para todos, o mesmo acontecendo com os Municípios. Mas são conhecidas as grandes diferenças econômicas entre as diversas

regiões do País. Alguns Estados e vários Municípios, se limitados às suas fontes próprias de receita, enfrentariam grandes e até mesmo insuperáveis dificuldades. É, pois, necessário manter os fluxos de transferências diretas de recursos, o que só pode ser feito através da União que, para este fim, deve ser provida dos necessários meios. As transferências indiretas cujo volume é atualmente grande, podem reduzir-se se houver uma redistribuição de encargos.

A atribuição de fontes próprias de receita à União, Estados e Municípios, traz à tona um outro problema. Junto com a atribuição destas fontes de receita vai a da competência para legislar sobre elas. Terão Estados e Municípios um poder tributário originário ou será derivado? Esclareço que poder tributário é o de estabelecer tributos, em contraposição ao poder impositivo, ou potestade tributária, segundo alguns, que é o de atuar os tributos já criados, exigindo-os em cada caso. O exercício do poder tributário cabe ao Legislativo e o do poder impositivo, ao Executivo. Com este breve esclarecimento terminológico volto à pergunta formulada, não para respondê-la mas para dizer que se trata de questão que daria, como tem dado, margem a muitas considerações. Aponto-a pois, mesmo deixando - a irrespondida, suscita-me

outro tipo de cogitação: devem os tributos estaduais e municipais ser submetidos apenas a legislação autônoma ou o exercício do seu poder tributário, balizado na Constituição, deve ser limitado por legislação editada pelo Congresso Nacional ?

Volto às outras funções do sistema tributário: a estabilizadora, a redistributiva e a desenvolvimentista. Qualquer delas dis respeito à prática da política tributária, por sua vez parte da política econômica. Poderão os três níveis de governo, União, Estados e Municípios exercerem peias, e independentemente uns dos outros, a política tributária que lhes aprouver, promovendo medidas estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimento, como lhes aprouver, ou deverão Estados e Municípios ter algum tipo de limitação ? Chega-se, desta maneira, ao campo político, uma vez que a pergunta feita traduz-se noutra: a autonomia legislativa de Estados e Municípios deve ser total ou limitada, no campo da tributação ? A resposta a esta pergunta está intimamente ligada aos tributos que a Constituição venha a atribuir à União, aos Estados e aos Municípios. Há impostos que, por sua natureza, têm seus efeitos limitados ao território da entidade tributante e que não se prestam, senão em escala muito pequena ou nenhuma, ao exer

cício de funções estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimentistas. É, por exemplo, o caso do IPTU que não afeta, senão muito limitadamente, a economia dos municípios vizinhos. Um IPTU muito baixo pode atrair habitantes ou atividades para o Município, um muito alto pode espantá-los para outro Município mas, em qualquer caso, o efeito é bastante localizado. O IPTU presta-se a instrumento de política urbana, mas não a função redistributiva. Já outros impostos produzem efeitos na economia nacional, como um todo e afetam as relações interestaduais. É o caso do ICM em sua configuração atual, submetido ao princípio da origem.

Se a Estados e Municípios foram atribuídos impostos do primeiro tipo, de que o IPTU é paradigma, a sua autonomia legislativa pode ser plena. Se, pelo contrário, e na medida em que forem atribuídos impostos do segundo tipo, restrições à autonomia legislativa de Estados e Municípios serão inevitáveis, para preservar o princípio da unidade do sistema tributário. Seria desaconselhável que a Estados e Municípios fossem atribuídos impostos de efeito econômico no âmbito nacional, sem estabelecer algum tipo de limitação de competência legislativa, sob pena de ter-se um País submetido a muitas políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si e, certamente, um País

que seria palco de guerras fiscais permanentes.

A autonomia de Estados e Municípios deve ser preservada. Exige-o a diversidade do País. Mas esta autonomia não pode por em xeque a unidade econômica do País, nem desfazer um mercado naturalmente comum.

A autonomia de Estados e Municípios leva-nos a discussão de outro ponto, ligado ao artigo 18, § 1º, da Constituição Federal.

A Constituição de 1946, por iniciativa do então constituinte ALIOMAR BALEEIRO, deu à União competência para expedir normas gerais de direito financeiro. Foi com base nesta competência que se elaborou, em 1953-54, o projeto de Código Tributário Nacional, então enviado ao Congresso onde, praticamente, não teve andamento. Foi também com base nesta competência que, em 1965, o Congresso discutiu e aprovou o atual C.T.N., que é o anterior revisto e adaptado pela Emenda nº 18 à Constituição de 1946.

As Constituições posteriores, além da menção às normas gerais de direito financeiro, fizeram referência a normas gerais de direito tributário. Muito já se escreveu e discutiu sobre o que

sejam normas gerais. Não cabe reproduzir toda esta discussão, mesmo porque dela nada resultou de definitivo. Chegou-se até a sustentar, como fez PAULO DE BARROS CARVALHO através de interpretação dita "sistemática", que as normas gerais diriam sempre e apenas respeito a conflitos de competência entre União, Estados e Municípios e às limitações constitucionais do poder de tributar. Interpretação inviável, acrescento, pois contrária à evidência do texto constitucional. Na verdade, o conceito de norma geral de direito tributário tão vago que seu conteúdo depende de quem o aplica. Mais ainda: das convicções de cada um em matéria de concentração ou desconcentração do poder de tributar. Aqueles cujas convicções pendem para a centralização deste poder darão mais amplitude ao conceito. Os que adotarem posição contrária restringirão o conceito. É útil assinalar que centralização e autoritarismo não se confundem e que, no campo tributário, o autoritarismo implantado em 1964 não resultou da aplicação do C.T.N. Em muitos casos, resultou exatamente da não aplicação. Para evitar uma discussão que jamais terá fim, é preferível que a Constituição não confira à União competência para expedir normas financeiras de Direito Tributário, mas que a questão receba outro tratamento.

É preciso não esquecer que, apesar da imprecisão do conceito de normas gerais, há um saldo positivo muito grande de muita coisa que se fez ao seu abrigo. É inegável o papel muito importante que as normas do Livro II do C.T.N. têm desempenhado seja no estímulo à construção científica do Direito Tributário no Brasil, ainda mesmo quando provoca discordância, e às vezes porque a provoca, seja como disciplina a que estão submetidos os legisladores da União, dos Estados e dos Municípios, seja como guia das decisões dos tribunais, seja, enfim, como proteção dos contribuintes. Portanto, o abandono do conceito de norma geral não deve levar à eliminação desta experiência proveitosa que o Código Tributário Nacional proporcionou. A conciliação do abandono do conceito de normas gerais de Direito Tributário com a manutenção da experiência leva à conclusão de que a Constituição deve deferir à União competência para definir os institutos do Direito Tributário. Será, assim, preservado o livro II do C.T.N., bem como as definições de tributo, imposto, taxa, contribuição de melhoria, às quais será útil aduzir a de outras contribuições para tentar evitar os grandes abusos e a imensa desordem que se instalou neste campo.

Esta proposta não exclui a discussão

do que é ou do que não é matéria de Direito Tributário, como, v.g., a prescrição. Como também neste campo é extremamente desejável manter a disciplina já alcançada, propõe-se que o texto constitucional mencione, além de institutos do Direito Tributário, a prescrição e a decadência neste campo. E tratando-se de lei complementar a forma de exercício desta competência, também o legislador federal ficará sujeito à mesma disciplina.

Definir fatos geradores (ou hipóteses de incidência ou que outra denominação se utilize) de tributos não é estabelecer norma geral de Direito Tributário. Parece que, no particular, houve uma extensão do conceito, pouco compatível com a autonomia legislativa de Estados e Municípios, mas este assunto merece mais algumas considerações. Na época da reforma tributária levada a cabo em 1965, a Comissão que a estudou entendeu que o defeito da discriminação de rendas contida na Constituição de 1946 residia na circunstância de os impostos serem conceituados por suas características jurídicas e não por seu conteúdo econômico. Sem embargo da altíssima competência dos membros daquela Comissão, parece ter havido um equívoco nesta afirmação. Qualquer imposto tem, necessariamente, um conteúdo econômico. Ao instituí-lo, o legislador deve tipificá-lo; para este fim apanha-

He certas notas características que se traduzem em uma norma legal. Deste modo, qualquer imposto define-se por suas características legais, que são o que lhe assegura a cobrança, a efetividade. Muito frequentemente, a simples denominação é suficiente para tipificar um imposto. É, por exemplo, o caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana ou o do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, expressão concisa que tem o mérito de afastar discussões doutrinárias sobre o conceito de renda. Outras vezes, um nome nada significa e exemplo típico é o do antigo imposto sobre indústrias e profissões. Quando a simples denominação é suficiente para definir os contornos do imposto, o texto constitucional dispensa complementação, a não ser que se pretenda, na própria Constituição, aduzir alguma característica como, v.g., a seletividade do IPI. De qualquer forma, a autonomia legislativa dos Estados e dos Municípios exige que estas definições sejam apenas as da Constituição e que tenham um caráter tão sucinto quanto possível para que o legislador ordinário estadual ou municipal tenha o mais amplo leque de opções possível, dentro do balizamento constitucional.

Esta colocação exige um temperamento. Como já assinalei, alguns tributos têm seus

efeitos limitados ao território da entidade tribu-  
tante, outros refletem em toda a economia nacio-  
nal. Se tributos deste tipo forem atribuídos a Es-  
tados e Municípios, será necessário que lei com-  
plementar lhe fixe as características básicas, a  
serem observadas pelas legislações estaduais e mu-  
nicipais. Mas, a meu ver, a lei complementar deve  
ser indicada na Constituição em cada caso em que  
couber e não resultar de uma competência genérica  
e indefinida como a resultante de competência pa-  
ra editar normas gerais de direito tributário. Bem  
sei que se dirá que a autonomia de Estados e Muni-  
cípios vai ficar restringida, mas penso que valor  
mais alto é o da unidade econômica do País. Não  
postulo a centralização do poder de decisão tal  
qual existe hoje. Postulo a descentralização tri-  
butária, que é um imperativo da diversidade exis-  
tente entre as diversas regiões do Brasil, cada  
qual com suas peculiaridades. Mas a descentraliza-  
ção deve encontrar um limite na manutenção do mer-  
cado comum que temos e não deve ter extensão tal  
que possa implicar guerras fiscais entre Estados  
e Municípios.

Assim colocadas estas linhas gerais  
para uma reforma tributária no plano constitu-  
cional, podemos particularizar um pouco e tratar de  
tributos em espécie. De taxas e contribuição de me

lhoria nada hã a dizer: continuarãõ a ser cobra-  
das pela entidade tributante que prestar o servi-  
ço, praticar atos de exercício de poder de polí-  
cia ou fizer obra de que resultar valorizaçãõ de  
imõveis. As outras contribuições deverãõ ser obje-  
to de atençãõ especial, se nãõ no plano da Consti-  
tuição, no plano da lei complementar, como forma  
de evitar os grandes abusos que se têm cometido  
neste campo. Sucessivos "pacotes" alteraram o tex-  
to constitucional, retirando do capítulo dedicado  
ao sistema tributãrio algumas contribuições, numa  
tentativa para descaracterizã-la como tributos e  
subtraí-las à disciplina constitucional aplicãvel  
aos tributos. A meu ver, tentativa inútil, pois a  
natureza das imposições pùblicas nãõ deriva de sua  
colocaçãõ neste ou naquele capítulo da Constitui-  
çãõ. Se assim fosse, bastaria nãõ haver, na Consti-  
tuição, um capítulo dedicado ao sistema tributã-  
rio para que o País nãõ tivesse tributos, ainda  
que os cidadãõs entregassem ao Poder Pùblico as  
quantias que lhes fossem exigidas. De qualquer mo-  
do, como hã um tempo atrãs dava-se o nome de taxa  
a tributos que eram claramente impostos, nos últi-  
mos tempos, chamaram-se de contribuições o que eram  
impostos. Por exemplo, o Finsocial, um erro a to-  
dos os títulos. Alẽm de imposto, e como tal pro-  
clamado pelos tribunais, ẽ, na verdade, um impos-  
to multifãsico, cumulativo, com todos os defeitos

de um imposto deste tipo. Desnecessário dizer que as contribuições devem pertencer ao campo de competência privativa da União.

A reforma tributária levada a cabo em 1965-1966, colocou a tônica na racionalização do sistema tributário nacional. Aqueles que mais intensamente nela trabalharam não eram tecnocratas e isto sei de ciência própria. No entanto, é curioso observar como, na história, o espírito dos tempos se manifesta em todos os setores. Lembremos que todo um movimento foi feito para racionalizar ou, para eliminar a irracionalidade no trato da coisa pública, em suma, e servindo-me de uma expressão popular, para por a casa em ordem. No atual movimento de reforma tributária, a nota principal não é mais a racionalização mas uma partilha de fontes de recursos entre União, Estados e Municípios mais adequada aos anseios de autonomia de Estados e Municípios. Certamente, esta postura não significa que deva haver irracionalidade. Pelo menos, assim espero.

Os impostos de importação e de exportação pertencem claramente à esfera da União, uma vez que a ela cabe regular o comércio exterior. O imposto de renda deve obedecer aos princípios da universalidade e da generalidade, o que não se

compadece com sua cobrança pelos Estados e, muito menos, pelos Municípios. A não ser que se lanças-se mão de sistemas complicadíssimos que nem visualizo direito quais seriam, os problemas de bitributação existentes na área internacional iriam aparecer multiplicados diversas vezes. O imposto sobre operações de crédito, seguro e câmbio, por sua natureza regulatória também não pode sair do âmbito da competência da União. Já o IPI, imposto sobre a produção industrial, poderia ser unificado com o ICM ou atribuído aos Estados, tal como é cobrado hoje. Tratando-se de um imposto sobre o valor acrescido cobrado no ciclo da produção industrial, ficaria submetido ao princípio da origem. Sem dúvida, uma regulamentação federal seria necessária para evitar graves problemas nas relações interestaduais. Por outras palavras, a autonomia legislativa dos Estados não poderia ser muito extensa, sob pena de tornar inviável a arrecadação de um imposto seletivo como o IPI e, portanto, cobrado mediante aplicação de diversas alíquotas.

A União cobra, ainda, os impostos únicos sobre combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes, sobre minerais do País e sobre energia elétrica. Os chamados impostos únicos têm sua origem nas leis constitucionais n<sup>o</sup>s 3 e 4, promulgadas no regime de 1937, e encontraram sua expres

são acabada, com a configuração atual, salvo poucas modificações, na Constituição de 1946. As razões que ditaram a criação destes impostos únicos não existem mais e é o caso de pensar-se em sua extinção, passando as operações relativas a combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica a serem compreendidas no campo do ICM. Apenas aparentemente haverá aumento da carga tributária. Estes impostos, hoje, não são levados em conta no cálculo do ICM, o que grava os produtos. Se a alíquota nominal aumentasse mas se estes tributos passassem a integrar o ICM, a acumulação deixaria de existir. Para a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, seria necessário estabelecer uma alíquota mais reduzida, quando destinados a consumidor particular. Acrescento que haveria ainda uma série de problemas a resolver que não a bordo porque a extensão deste trabalho não o comporta, uma vez que me estou limitando a idéias gerais. Caso um pouco diferente é o do imposto único sobre minerais, já levado em conta no cálculo do ICM, por força de dispositivo constitucional. Mas este imposto é baixo, de modo que se o minério é transferido para outro Estado, para industrialização, o Estado de origem, embora receba sua quota, acaba prejudicado, em favor do Estado de destino.

Os Estados devem continuar com o ICM, sua principal fonte de arrecadação. Atualmente, este imposto é regido pelo princípio de origem, mitigado pela existência de alíquotas mais baixas nas operações interestaduais. Este tributo é, economicamente, um imposto que recai sobre o consumidor. Do ponto de vista da arrecadação, é um tributo cobrado no Estado produtor sobre o valor agregado, e no de destino sobre o valor que nele foi acrescido à mercadoria. Por esta razão, os Estados que se convencionou chamar de consumidores têm reclamado a mudança de sistema, para adoção do princípio de destino, ou seja, nas operações interestaduais a mercadoria sai do Estado de origem inteiramente desonerada. Desta maneira, cada Estado receberá exatamente o ICM que tiver onerado os consumidores nele localizados. A adoção do princípio de destino apresenta uma série de vantagens, entre as quais a de permitir, sem maiores problemas, que o ICM seja seletivo, com alíquotas diferenciadas em função da natureza da mercadoria, e a de permitir total autonomia legislativa dos Estados, mesmo para conceder isenções, eliminando a necessidade dos convênios previstos no artigo 23, § 6º, da Constituição. Um problema sério é, porém, o aumento da possibilidade de sonegação; deve, desde logo, ser cogitado um mecanismo que a impeça ou dificulte ao extremo. Com a adoção do princípio

de destino, alguns Estados perderão arrecadação, perda que poderá ser compensada mediante a criação de um imposto de alíquota baixa, sobre a produção agrícola, pecuária e mineral.

O imposto sobre serviços provou ser de pouca utilidade para Municípios menores, onde é pequena e até inexistente a gama de serviços tributáveis. Por esta razão, e porque tecnicamente o ISS deve integrar o campo da atualização de um imposto multifásico sobre o valor agregado, como é o ICM. Nestas condições, parece aconselhável pensar-se na extinção do ISS e na extensão do ICM às prestações de serviços. Ainda aqui, há vários problemas a resolver. Os Municípios não serão prejudicados, uma vez que, sem despesa de arrecadação, receberão 20% do produto da arrecadação de um ICM ampliado. Para os Municípios pode ainda pensar-se num imposto sobre o varejo de combustíveis líquidos e gasosos e sobre lubrificantes. Este imposto seria de fácil arrecadação e, praticamente, dispensaria fiscalização.

O imposto sobre a transmissão da propriedade "causa mortis" deve ser restabelecido nos moldes do existente até a Emenda nº 18 à Constituição de 1946. Há, agora, mecanismos de fiscalização inexistentes à época, que poderiam dar-lhe

a eficácia que não teve. Parece-me preferível este tipo de imposto, por mais flexível no caso, a incluir heranças e doações no campo da incidência (ou base, na linguagem dos economistas) do imposto de renda.

Atualmente, o campo residual pertence apenas à União. Deve voltar a ser um campo concorrente da União e dos Estados.

As idéias aqui expendidas não pretendem formar um quadro completo e acabado. São apenas idéias gerais e constituem uma contribuição para o estudo da reforma do arcabouço constitucional do sistema tributário.