

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA FEDERAL*

JOSÉ AFONSO DA SILVA

Professor Titular de Legislação Tributária – USP

I – INTRODUÇÃO

1. Queremos começar nossa conversa sobre a *competência tributária federal* com a invocação e a homenagem ao grande jurista tributário – Rubens Gomes de Sousa –, que, faz exatamente vinte anos, proferiu uma conferência no Ministério da Fazenda sobre o *sistema tributário federal*, envolvendo a mesma temática que nos ocupará a atenção aqui. Nessa conferência, delineou ele as bases de um *sistema tributário nacional* e racional. Jurista, de extraordinária visão dos problemas econômicos e sociais, compreendia que todo sistema tributário não constitui mero conjunto de normas jurídicas, senão que há de ser um conjunto de instituições, regras e práticas tributárias que produzem efeitos

(*) Palestra proferida pelo Autor na Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, a 16.09.1981 e objeto de estudo na 375a. reunião Semanal da Mesa de Debates do IBDT, dia 2 de setembro de 1982.

globais sobre a vida econômica e social do país. Por isso, exercia cerrada crítica sobre o sistema tributário da Constituição de 1946. Não era, porém, sem exagero que o increpava de nominalista. Sua crítica de que a discriminação de rendas, então, baseava em critério puramente jurídico não era totalmente procedente (1), mas fundamentou a distribuição dos impostos em categorias econômicas pela reforma implantada pela Emenda Constitucional n. 18/65, que tanto ficou devendo à sua competência.

2. Não se deu integral consequência a todas as suas idéias, que nem todas se afinavam inteiramente com a orientação monetarista da reforma. Em verdade, se não se lhe escapava a necessidade de imprimir sentido econômico mais coerente à tributação, também não lhe fugia à argúcia que tal teria que realizar-se com a busca do equilíbrio do federalismo, que assenta suas bases na autonomia das coletividades-membros. Daí lhe parecer solução natural e realística ampliar a idéia dos *impostos nacionais*, ao mesmo tempo em que opunha restrições ao sistema de participação de uma entidade na receita da outra, por se lhe afigurar que “a outorga de uma participação evidentemente coloca o governo que a recebe em posição política e juridicamente subordinada” (2).

3. Ora, precisamente o sistema de participações foi ampliado no sistema vigente, sem que se desse curso à idéia dos impostos nacionais, ou seja: impostos que não podem ter sentido privativo, porque devem servir a todas as entidades autônomas, ainda que sujeitos a “uma unidade sistemática e uma estruturação jurídica e técnica unificada”. A reforma, contudo, teve uma preocupação mais imediata, qual seja a de por o sistema tributário a serviço de determinada política econômica, com inserção no texto constitucional de regras de política fiscal, destinadas ao combate da inflação por via basicamente monetária. Não estivera em suas cogitações fortalecer o federalismo.

1) Cf. “O sistema tributário federal”, RDA, 72/1-22 (ab.-jun. de 1963).

2) Trab. cit. supra, RDA, 72/16.

Não se pode negar que o sentido altamente político da reforma tributária possibilitou a coordenação dos aspectos econômicos, monetários e fiscais da ação governamental, integrando a política tributária na política econômica do Governo (3), ainda que tenha contribuído para o enfraquecimento da autonomia financeira dos Estados e dos Municípios, o que implicou, sem dúvida, em amputar também a autonomia política que lhes cabe no sistema federal reconhecido na Constituição. Com isso, tornou-se peça essencial da tendência unitarista e centralizadora dos Governos implantados com o Movimento de 1964, ampliando o campo tributário da União.

II — OUTORGA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA

4. A *outorga constitucional de competência tributária à União* refletiu, assim, a orientação da política econômica traçada, reservando, à esfera federal, o “quinhão do leão voraz na partilha das receitas públicas”, para usarmos a expressão de outro grande tributarista pátrio — Aliomar Baleeiro (4). Nesse particular, talvez tenha atendido mais a algumas idéias de Albert Hensel que do próprio Rubens Gomes de Sousa. Aquele é que expressou o pensamento de que a “unidade de economia geral exige que também os ônus impostos pelo Estado sejam tratados unitariamente, e que, em sendo necessário, sejam tornados uniformes com a criação de normas oportunas, plenamente vinculantes” (4). E logo delinea alguns mecanismos destinados a fazer com que “o Ente superior” — isto é, a União — “reduza dentro de certos limites o exercício das competências atribuídas aos Entes inferiores” — isto é, às coletividades-membros e Municípios —, incluindo mesmo a possibilidade de limitação de alíquota (5), como

3) Nesse sentido, cf. nosso *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, p. 2, São Paulo, 1968.

4) Cf. “Da competência tributária”, em *Teoria do Direito Tributário*, pgs. 21 e 45, São Paulo, SF/TIT, 1975.

5) Cf. *Diritto Tributario*, p. 37, Milão, Giuffrè, 1956, trad. de Dino Jarach.

efetivamente se adotou, outorgando-se à União ampla área de exercício de sua faculdade de tributar em detrimento das entidades menores, com estreito poder de controle, além disso, sobre as áreas de competência dos Estados e Municípios, por meio de normas constitucionais que instituíram mecanismos adequados para tanto, inclusive a possibilidade de delimitar alíquotas de tributos estaduais e municipais, de acordo com Hensel.

5. A outorga constitucional de competência tributária à União (como às outras entidades autônomas) não cria, por si, os tributos correspondentes. Limita-se a indicar aqueles que lhe cabe instituir. Nem a Constituição nem as leis complementares tributárias criam tributos. Não são leis de tributação. Mas, ao conferir-se competência tributária, outorga-se também a correspondente competência legislativa para a criação do tributo. Assim, os tributos federais têm que ser criados por *leis materiais* emanadas do Congresso Nacional, de acordo com o processo legislativo estatuído na própria Constituição.

6. Essa *competência legislativa é plena*, como explicitou o CTN, ressalvadas as limitações contidas naquela Carta Magna e nesse mesmo Código. Significa dizer que cabe à União fixar a *legislação* sobre seus tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, o que compreende legislar sobre sua instituição, suas alíquotas, base de cálculo, época e forma de pagamento, atribuições administrativas de órgãos e repartições que o devam lançar, cobrar, fiscalizar e arrecadar, etc.

7. A *titularidade dessa competência* envolve o domínio pleno sobre a respectiva tributação, que não leva em conta o fato de outra entidade (Estado ou Município) ter direito constitucional a parcela do produto a arrecadar.

Nisso, aliás, se manifesta um dos aspectos do *princípio da imanência da titularidade da competência tributária*, pelo qual ela pertencerá sempre à pessoa jurídica de direito público a que tenha sido deferida pela Constituição. Significa isso dizer: 1^o — que os tributos federais cujas *receitas sejam distribuídas*, no todo ou em parte, a Estados ou Municípios, pertencerão sempre à competência legislativa da União (CTN, art. 6^o, parágrafo único); 2^o — que a outorga constitucional de competência tributária *não impõe a obrigação de fazer uso*

dela; confere apenas faculdade, que importa limitar outras entidades tributantes; 3^o — que essa faculdade, que, afinal, consubstancia o poder de tributar, tem as características de *irrenunciabilidade, indivisibilidade e imprescritibilidade*; 4^o — que, em consequência, é *indelegável* no que se refere aos elementos formadores da obrigação tributária principalmente, como decorre do direito constitucional e é expressamente previsto no art. 7^o do CTN, permitida, porém, a delegação das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária, com as garantias e os privilégios processuais pertinentes.

III — TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO

8. Como se lembrou acima, coube à União, no sistema tributário vigente, vasto campo para o exercício de sua atividade tributante. Discriminou-se-lhe competência expressa para instituir impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e parafiscais e empréstimo compulsório. E ainda se lhe abriu a possibilidade de utilizar de campo residual.

9. É no campo de sua *competência privativa* que se denota o seu domínio financeiro centralizador. É aí que se manifesta aquele “lote do leão voraz”, de que falou Aliomar Baleeiro. Assim é que cabe a ela instituir *privativamente*:

I — os *impostos* enumerados no art. 21 da Constituição Federal, a saber:

— *impostos* sobre a importação, a exportação, a propriedade territorial rural, a renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações financeiras (crédito, câmbio, seguro, títulos ou valores mobiliários), serviços de transportes e comunicações, não estritamente municipais, e os impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, energia elétrica e minerais do País;

II — as *contribuições*, tendo em vista a intervenção no domínio

econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à sua parte no custeio dos encargos da previdência social (art. 21, § 2º, I);

III – *empréstimo compulsório*, nos casos excepcionais definidos em lei complementar (art. 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II), que a doutrina dominante inclui entre os tributos, questões que examinaremos depois;

IV – *competência residual*, para instituir outros impostos, que não sejam privativos de outra entidade (art. 18, § 5º).

10. Além dessa área privativa, compete a ela um campo tributário nominalmente comum com Estados e Municípios, qual seja o de instituir taxas de polícia ou de serviços e a contribuição de melhoria, sem falar na possibilidade de lançar impostos extraordinários por motivo de guerra externa (CF, art. 22).

IV – CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS E FUNÇÃO ESPECÍFICA DE CADA IMPOSTO

11. Antes de examinarmos as características principais e a função de cada imposto, talvez seja proveitoso denotar, primeiro, as *características do sistema tributário como um todo*. É que a reforma de 1965 procurou estruturar um sistema tributário nacional integrado. Definiu os impostos com base em critérios econômicos. Distribuiu-os por três categorias econômicas e uma especial, a saber: a) *impostos sobre o comércio exterior*; b) *impostos sobre o patrimônio e a renda*; c) *impostos sobre a produção e a circulação*; d) *impostos especiais*.

12. É de observar-se, contudo, que, estruturados em função de uma política econômica de estabilização e desenvolvimento, os impostos foram classificados com base em critérios microeconômicos, quando o mais correto, no caso, seria fundá-los em critério macroeconômico, em: a) *impostos sobre a despesa*; b) *impostos sobre a renda*; c) *impostos sobre o capital*, que estaria mais de acordo com os agregados da economia.

Deve-se, especialmente, a Rubens Gomes de Sousa aquela classificação econômica dos impostos, a qual subsiste no CTN. Ela não tem a menor utilidade. Fez-se para tentar escapar ao critério puramente jurídico e nominalista que se criticava na Constituição de 1946. Mas o fato de normas constitucionais ou legais agruparem os impostos sob determinado signo econômico não é que lhe vai conferir sentido econômico. Tanto que a Constituição vigente, desde a redação de 1967, abandonou aquele critério, voltando à tradição de referir os impostos a uma ordem de competência, sem que tenha importado em qualquer alteração no sistema, sem que, por isso, tenha entrado em conflito com o CTN, que mantém aquela classificação. Mas o agrupamento com base em critério econômico, sem outros elementos sugeridos pelo próprio Rubens Gomes de Sousa, revela certo desprezo pelo federalismo. Ora, não há como deixar de atender a critérios jurídicos na distribuição dos impostos no federalismo, já que, neste, o sistema de tributação tem que assentar sua base na discriminação das rendas tributárias entre as entidades autônomas, que é um aspecto fundamental da repartição de competência que dá essência ao Estado Federal.

Por isso mesmo é que a definição dos fatos geradores dos diversos impostos — que é tema essencialmente jurídico — é que vai configurar sua natureza, inclusive sua maior ou menor capacidade de influir na vida econômica e social. A Constituição atual voltou ao nominalismo, verdade que procurou ligar a denominação do imposto ao núcleo de uma realidade econômica que o caracteriza.

13. Outra característica do sistema tributário nacional é sua regressividade. É sabido que a progressividade dos impostos constitui técnica sempre procurada. Ela é um instrumento importante para adaptar o gravame fiscal à capacidade contributiva, assim como é um dos meios tributários utilizados para obter a redistribuição da renda, do capital e, em conjunto com toda a política financeira, um crescimento econômico constante, ainda que, segundo alguns autores, pode contribuir para elevar a propensão a consumir e diminuir a cor-

rente da poupança indispensável aos investimentos (6). Mas aí se manifesta uma das dificuldades dos países subdesenvolvidos ou em vias de desenvolvimento, cuja população se compõe de ampla classe popular de pequena renda ou de renda média, predominando setor agrícola e de economia de exportação de matéria-prima ou de produtos primários de alimentação, pouco prestantes à imposição direta e progressiva. Disso decorre uma estrutura fiscal, baseada nos impostos sobre a despesa, como são os impostos sobre produtos industrializados, circulação de mercadorias e serviços, que repercutem fortemente no consumo geral da população, o que empresta natureza essencialmente regressiva e gravosa para os grupos de menor receita.

14. Cumpre, ainda, esclarecer antes de entrar nas características e função de cada imposto federal, que a expressão *função dos impostos*, — como se sabe — se refere ao papel que a tributação deve exercer em relação às atividades financeiras, econômicas e sociais. Sob esse aspecto, é que se diz que os impostos podem ter *função fiscal* e *função extrafiscal*. A *fiscalidade dos impostos* consiste no fato de servirem como instrumento de obtenção de recursos financeiros, meros meios de suprimento de tesouraria; nesse sentido é que as finanças clássicas falavam em *neutralidade* dos impostos, neutralidade impossível, porque não há meio de evitar algum efeito econômico e social da tributação. Por isso, as finanças modernas se utilizam deliberadamente dos impostos para obter efeitos econômicos e sociais, segundo objetivos pré-fixados. Nisso é que se consubstancia a *extrafiscalidade dos impostos*, pela qual estes desempenham também função regulatória.

Todos os impostos de competência federal se prestam às duas funções. Alguns são, porém, preordenados especialmente para o exercício de função regulatória.

6) Cf. Fritz Neumark, *Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista*, p. 439, Madri, 1963; Alvin H. Hansen, *Politica Fiscal y Ciclo Económico*, pgs. 559 e 560, México, 1963.

15. É o caso especial dos *impostos sobre o comércio exterior*. A tributação deste, como se sabe, foi sempre apreciado sob o prisma de duas correntes contrárias: *a do livre cambismo e a do protecionismo*. Essa disputa está superada, porque, como notou Rubens Gomes de Sousa, “regular o comércio exterior significa hoje muito mais do que proteger com barreiras alfandegárias a produção nacional: significa procurar o equilíbrio do balanço de pagamentos através da dosagem das importações em confronto com as exportações” (7). Assim, os impostos sobre a importação e sobre a exportação, hoje, são pouco usados para fins fiscais de suprimento de tesouraria, ainda que o primeiro seja bastante rentável. Modernamente, são aplicados a produtos importados do estrangeiro ou exportados para o estrangeiro, visando à execução de determinada política fiscal, mediante mecanismos tais como flexibilidade das alíquotas, aplicação de alíquota zero, isenções, estímulos, formação de reserva monetária, etc.

16. O *imposto sobre a propriedade territorial rural* foi outorgado à competência federal precisamente para servir como um dos instrumentos de reformulação agrária. Certa corrente sustenta que ele é complementar do imposto de renda. No entanto, afigura-se-nos mais correta a doutrina que o inclui entre os impostos sobre a despesa, característica que o distancia daquele. Incide sobre a propriedade fundiária, e sua receita é devolvida aos Municípios, pois que ele só interessa, à União, como instrumento de realização da política agrária, por isso suas alíquotas são graduadas em função das características do imóvel e de sua exploração econômica.

17. O *imposto sobre produtos industrializados* é indireto sobre a despesa. Seu montante é, pois, computado como custo da produção, incidindo sobre bens industrializados de produção (produtos intermediários, ferramentas, máquinas, equipamentos, etc.) e de consumo, instantâneo ou duráveis. Grava a produção industrial no momento em que ela entra em circulação para sua utilização ou consumo, conforme a definição legal de seu fato gerador. “É imposto sobre a produção no sentido de que recai sobre o resultado do processo

7) Cf. “O sistema tributário federal”, RDA, 72/8.

produtivo, mas o é também sobre o consumo, porque só alcança o produto no momento em que sai do estabelecimento industrial ou equiparado para integrar o processo consuntivo, embora não seja o ato de consumo a situação geradora da obrigação tributária” (8). É “cobrado, paralelamente com o imposto estadual (*de circulação de mercadorias*), e sob os mesmos critérios de não-cumulatividade e de valor agregado, na fase da circulação correspondente ao processo industrial: terminada essa fase, prossegue somente a cobrança do imposto estadual, nas fases ulteriores de circulação puramente mercantil, até o consumidor final” (9).

É preciso reconhecer que não se conseguiu resolver, a contento, um alegado e criticado defeito do sistema tributário anterior, referido aos impostos sobre o consumo e sobre vendas e consignações. Sempre se alertou, com razão, que esses dois impostos de pessoas jurídicas diferentes recaiam sobre a mesma base econômica. Ora, uma análise mais profunda, do ponto de vista econômico, mas até sob certos aspectos jurídicos, demonstrará que o imposto federal sobre produtos industrializados e o imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias têm a mesma natureza. Examinem-se seus fatos geradores e não se vislumbrará diferença fundamental. Dir-se-ia que se trata de um e único imposto, bipartido entre a União e os Estados. Por isso é que Antônio de Oliveira Leite pôde reconhecer que lançaram mão das características do anterior imposto sobre o consumo, para desdobrá-lo em dois impostos: um, o imposto sobre produtos industrializados, que coube à União, e outro, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que se atribuiu aos Estados (10).

8) Cf. nosso *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, p. 166.

9) Cf. Rubens Gomes de Sousa, “A reforma tributária no Brasil”, RDA, 87/11 (parênteses nossos).

10) Cf. “O Imposto sobre Circulação de Mercadorias”, *Revista de Finanças Públicas*, p. 6, n. 260, jun/1967.

Algumas diferenças existem de caráter jurídico, especialmente relativas à técnica de incidência: seletividade do imposto sobre produtos industrializados e uniformidade da alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias; maior campo de incidência deste que recai sobre qualquer mercadoria, não apenas sobre as provenientes de um processo de industrialização.

A diferença de natureza — que evitasse certa superposição econômica — só ocorreria se o ICM incidisse apenas na última etapa da circulação de mercadorias, isto é: *nas saídas a varejo*. Mas isto reduziria ainda mais as finanças estaduais, se não se dessem aos Estados outras fontes tributárias. É que nessa fase a aplicação de uma alíquota que possibilite o mesmo resultado financeiro do sistema vigente dará sempre a aparência de agravamento da tributação, embora seja só aparência, porque, em realidade, não muda o ônus tributário em substância.

Outra característica marcante do IPI, que não é só dele, mas de qualquer tributo sobre a produção e o consumo, é a de ser instrumento destinado predominantemente a obter recursos para o tesouro. Alerta-se, não raro, que seu “uso como instrumento para consecução de efeitos econômicos poderá acarretar declínio de sua importância financeira, com o tempo” (11). Mas nenhum imposto deve visar tão só a objetivos fiscais, e o IPI pode e deve ser empregado com objetivos extrafiscais, e a isso se presta excelentemente, à vista de seu grande efeito sobre a economia, especialmente sobre a composição dos preços e sobre a estrutura do consumo de produtos industrializados (12), mormente por causa do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, que lhe é inerente.

11) Cf. *Conjuntura Econômica*, n. 12, ano XIX (Dez. 1965), p. 74.

12) Id., n. Ano XVII (Jan. 1963). A observação se referia ao então imposto de consumo, mas com os limites indicados serve para o IPI, também, que, aliás, já estava se formando no bojo da legislação ordinária daquele.

18. O chamado *imposto sobre operações financeiras*, incidente sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, tem como característica básica servir como instrumento de política fiscal, usada em harmonia com a política monetária, com função regulatória do mercado de capitais. Esse tipo de política fiscal foi autorizado pela Constituição ao permitir que se destine a receita do imposto à formação de reserva monetária ou de capital (art. 21, § 4^o). E a Lei 5.143, de 20.10.66, que o instituiu e disciplinou, quanto à sua incidência sobre as operações de crédito e de seguro, efetivamente destinou a sua receita bruta à formação de reservas monetárias, que serão aplicadas pelo Banco Central do Brasil na intervenção nos mercados de câmbio e de títulos, na assistência a instituições financeiras, particularmente ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, e em outros fins, conforme estabelecer o Conselho Monetário Nacional (art. 12, com a redação do Decreto-lei n. 1.342, de 26.08.1974).

19. Os *impostos sobre lubrificantes e combustíveis, sobre energia elétrica e sobre minerais do País* caracterizam-se por sua incidência única sobre uma das operações indicadas na Constituição: produção (ou extração para os minerais), importação (menos para os minerais), circulação, distribuição ou consumo. A lei material tributária de cada um deles escolhe uma dessas operações como núcleo do respectivo fato gerador, e não há mais incidência, que assim se revela como *unifásica*, daí por que esses impostos são tradicionalmente designados como *impostos únicos*. Rubens Gomes de Sousa considera-os como impostos *nacionais*, antes que federais, porque seu produto é compartilhado por todas entidades autônomas. Deles, segundo esse mesmo tributarista, é que veio a primeira idéia de um sistema tributário nacional, consubstanciada na Emenda Constitucional 18/65. Mas parece que tal idéia não foi adequadamente realizada, porquanto a distribuição de receitas do imposto sobre a renda e do IPI e outros não passou realmente de mera participação na receita alheia, embora com mecanismos de liberação mais eficiente do sistema anterior.

O imposto sobre lubrificantes e combustíveis cresceu de importância ultimamente à vista da crise do setor, passando a ser de grande rentabilidade.

20. O *imposto sobre a renda* merece consideração em destaque. A teoria tributária tem realçado a excelência dele, quer quanto à sua função fiscal, quer quanto aos seus efeitos automáticos sobre a vida econômica e social. Diz-se que ele preenche todas as exigências teóricas de um bom imposto. Sua incidência efetiva e direta permite, em princípio, atender aos princípios da justiça fiscal, bem como possibilita previsibilidade de resultados. É também o imposto, atualmente, mais apto ao suprimento de tesouraria, e presta-se, por sua incidência direta e progressiva, excelentemente, à finalidade redistributiva da renda social.

21. Dotado de função *estabilizadora automática*, influi no comportamento da *renda nacional*. Tributo direto e progressivo grava a renda distribuída, constituindo, pois, proporção da renda nacional. Qualquer modificação nesta ou no imposto gera um ajustamento de efeitos recíprocos. Nos momentos de expansão, a renda nacional aumenta, o que gera um incremento ainda maior na arrecadação do imposto, que, desse modo, funcionará automaticamente como sugador de meios de pagamento inflacionários; se ocorre uma depressão — afirma a doutrina —, a renda nacional diminui, então o imposto sofrerá queda progressivamente maior, o que deixa renda marginal em poder dos contribuintes para suas despesas de consumo ou de investimento, favorecendo a recuperação do ritmo do progresso. Por outro lado, um aumento no imposto de renda terá a conseqüência de diminuir as disponibilidades para o consumo e o investimento, sendo mais provável que afetará apenas a poupança-investimento (13).

13) Sobre o tema, cf. Ursula K. Hicks, *Finanças Públicas*, p. 323; Otto Eckstein, *Economia Financeira*, p. 145; John A. Guthrie, *Economia*, ps. 196 e segs.; Royall Brandis, *Economía, Principios y Política*, ps. 223 e 224; F. S. Brooman, *Macroeconomia*, ps. 223; e nosso *Tributos e Política Fiscal na Constituição do Brasil*, ps. 284 e segs.

22. Essa teoria, aqui apenas esquematizada, dos estabilizadores automáticos do imposto de renda é válida especialmente para as economias desenvolvidas de mercado, onde as oscilações econômicas decorrem de defeitos conjunturais. Nos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, a instabilidade constitui fenômeno inerente à estrutura; as depressões têm causas diversas, de sorte que a eficácia dos estabilizadores automáticos é praticamente nula. Acresce ainda que esses estabilizadores só podem exercer papel relevante se os impostos de renda e os progressivos em geral superarem os tributos sobre a despesa e regressivos.

23. Por outro lado, sua característica de tributo redistributivo de renda, em função da progressividade de suas alíquotas que, em teoria, importa em subtrair mais renda dos ricos que das camadas mais carentes, contribuindo para minorar as desigualdades sociais, acaba diluindo-se na mecânica da incidência. É certo que a definição constitucional do imposto permite sua incidência sobre os rendimentos de qualquer espécie, inclusive sobre ganhos de capital. A definição de seu fato gerador (CTN, art. 43) mostra que se trata de imposto que grava as disponibilidades econômicas ou jurídicas de renda proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como os acréscimos patrimoniais de outras origens, auferidos por pessoas físicas ou jurídicas. Contudo, a classificação dos rendimentos por fontes, em cédulas, possibilita à legislação desigualar a incidência em benefício de certas categorias de rentistas.

24. Ilustra bem isso a tributação dos rendimentos provenientes da exploração agropastorial (cédula G). De acordo com os arts. 54 a 65 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 85.450, de 04.12.1980), o titular do rendimento poderá reduzir do resultado apurado até 80% do seu valor, possibilitada ainda deduções referentes a custos e despesas operacionais. Após tudo isso, somente 50% da importância líquida obtida serão classificados como rendimento da respectiva cédula. Não é raro, por isso, que empregados de abastados fazendeiros paguem mais imposto de renda que o patrão.

25. Na verdade, a tributação da renda do capital se manifesta na incidência sobre lucros das empresas, sobre juros de títulos sobre dividendos,

sobre lucros imobiliários, sobre aluguéis. Em alguns desses casos, a tributação se realiza mediante alíquotas proporcionais, enquanto a tributação dos rendimentos do trabalho assalariado, ou não (cédulas C e D), está sujeita sempre à progressividade que vai de 5% a 55%.

26. Sempre se reclama que o rendimento do trabalho não constitui renda, para que seja objeto de incidência do imposto. Na larga concepção do texto constitucional, o produto do trabalho, inclusive do trabalho assalariado, é tido como renda para tal fim. É certo que a legislação desse imposto nem sempre faz justiça social, quando inclui no campo de incidência níveis de renda muito baixos, com o que apanha ampla massa da população muito carente. Demais, a faixa mais atingida situa-se na classe média. A carga se torna mais pesada para os assalariados de um modo geral com a retenção do imposto na fonte que desfalca, de imediato, boa parte de suas disponibilidades. Numa situação depressiva, o desajuste intensifica-se, com nítido depauperamento da classe média em sua camada menos elevada. A retenção na fonte, assim, se torna um ônus adicional, porque constitui um adiantamento sem contrapartida comutativa, já que a correção monetária permitida fica muito abaixo da taxa inflacionária. Nos casos em que haja devolução do tributo assim adiantado, e portanto não devido, a questão se torna mais grave, porque fica com características de empréstimo compulsório sem observância dos requisitos para seu lançamento.

27. Encarado o problema do ponto de vista econômico, o drama se expande com a problemática da tributação das empresas. Há, em doutrina, autores que entendem que os seus lucros não deveriam ser tributados, a fim de que lhes sobrem recursos disponíveis para os reinvestimentos que propiciam a expansão econômica. Mas aí é que delinea o drama dos países em desenvolvimento, porque precisam de recursos financeiros para o atendimento das necessidades coletivas, que não de ser arrecadados da economia privada basicamente por meio da tributação. Como sua população se compõe de ampla massa pobre e carente, de rendas muito baixas, não sobra disponibilidade para a incidência do imposto, que, assim mesmo, já constitui pesado ônus sobre os rendimentos do trabalho. Essa mesma camada populacional já sofre intenso gravame em consequência dos impostos indiretos sobre a despesa, regressivos por natureza,

porque atingem relativamente mais os pobres do que os ricos, situação que deveria ser equilibrada com melhor adequação do imposto de rendas. Tudo isso, acrescido de outros objetivos fiscais, justifica a tributação do lucro das empresas. Para que elas não sejam descapitalizadas, é que a incidência do imposto sobre seus lucros não é progressiva, como ocorre com a tributação das pessoas físicas. Além do mais, o lucro líquido destina-se à distribuição a sócios e acionistas, transformando-se em rendimento dessas pessoas físicas sujeito à tributação progressiva, salvo hipóteses permitidas de opção por uma incidência proporcional.

VI – A TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA

28. Tributo que gerou certa perplexidade, logo que foi instituído, foi a *taxa rodoviária única*, que se colocou no temário que nos foi submetido, com a preocupação de saber se foi *legítima a exclusão da competência concorrente*.

29. Essa taxa foi instituída pelo Decreto-lei n. 999, de 21.10.1969. Sua fundamentação se traduziu em alguns considerandos em que se salientava a multiplicidade de tributos cobrados de proprietários de veículos automotores para o registro anual e licenciamento, em todo o país. Em verdade, não era bem assim, porque, se cada Estado tinha sua taxa rodoviária ou tributo semelhante com incidência sobre o ato de emissão do poder de polícia no momento do registro e licenciamento do veículo, certo é que não havia, sobre o mesmo veículo, incidência múltipla, pois cada qual só pagava o tributo no Estado de seu registro e licenciamento. Tinha, no entanto, alguma procedência dois outros considerandos, que explicitavam, por um lado, a desigualdade de critérios e de valores nas diversas unidades da Federação, com tratamento discriminatório que ensejava evasão de receitas, e, por outro lado, denotava que a circulação assegurada aos veículos em todo o território nacional, qualquer que fosse o local de seu registro, conduzia a que os contribuintes utilizassem serviços de outras unidades da Federação, sem que remunerassem esses serviços, o que desvirtuava o preceito constitucional de que o serviço seja perfeitamente específico e divisível.

30. Essa fundamentação acabou por criar ainda mais perplexida-

de em torno da taxa rodoviária única, porque lhe dava natureza de taxa de serviços, serviços esses que ela própria reconhecia como das diversas unidades federadas. Se era assim, então não se vê base para a União instituir uma taxa sobre serviços dos Estados. No terceiro considerando do decreto-lei estava a sua própria condenação, visto que a taxa de serviço, como também a de polícia, só pode ser criada pelo titular do serviço ou do poder de polícia.

31. Além disso, a taxa rodoviária única foi confusamente estruturada no referido decreto-lei, definindo mal seu fato gerador (art. 1º, § 1º), que consiste no *registro do veículo ou na renovação anual da licença para circular*, o que caracteriza ato de polícia e não de prestação de serviços específicos e divisíveis; concedendo isenções a veículos particulares (meritoriamente, é verdade), mas isso não é adequado em relação às taxas de polícia; conferindo isenção em hipótese que seria de não tributação, como a outorgada a proprietários de máquinas agrícolas e de terraplenagem, desde que não circulem em vias públicas abertas à circulação. Ora, o fato gerador da taxa é o registro e a renovação da licença *para circular*; se o veículo, por sua própria natureza, não é para circular, não há incidência, porque a situação está fora da hipótese de incidência. Acrescente-se a isso que o § 2º do art. 1º do decreto-lei determinou que a taxa teria que ser cobrada pelos *Estados*, Territórios e Distrito Federal, como se a União pudesse determinar que os Estados cobrem tributos por ela instituídos. Essa espécie de delegação só poderia fazer-se mediante convênio nos termos do art. 13, § 3º da Constituição Federal, não por lei determinativa. Completou essas disposições estranhas o sistema de repartição do produto da taxa, coisa que não é adequada a esse tipo de tributo, nem a Constituição o prevê.

32. Os próprios considerandos do decreto-lei, instituidor da taxa, reconhecem que a matéria se inclui também na competência estadual. De fato, o parágrafo único do art. 8º da Constituição Federal dá competência supletiva aos Estados em matéria de *tráfego e trânsito nas vias terrestres*, incluída na competência da União na alínea *n* do mesmo art. 8º. A competência supletiva envolve o poder legislativo estadual para suprir a ausência de lei federal como para complementar a existente. O texto, ao dizer que a competência supletiva estadual há de respeitar a lei federal, não autoriza que esta ocupe todo o es-

paço, esvaziando o campo que cabe aos Estados por força do mesmo dispositivo. Seria absurdo outorgar competência supletiva se, ao mesmo tempo, se admitisse que a competência federal pudesse eliminá-la. Se o constituinte reconheceu uma área pertinente, em seus aspectos peculiares, aos Estados, e assim dispôs, é porque entendeu que eles devem atuar sempre naquela área. No caso do tráfego e do trânsito, a lógica do sistema até requer que os Estados atuem com seu poder de polícia, desde que a eles cabe a construção de rodovias próprias, cuja administração e fiscalização incumbem a seus órgãos. Também ao Município corre igual poder, especialmente no que tange às vias públicas urbanas, assim como a administração e fiscalização nas rodovias federais se inclui no poder da União.

33. Por aí se vê que não é legítima a exclusão da competência concorrente dos Estados (a rigor, nem dos Municípios) na matéria. Por isso é que alguns pronunciamentos da época da edição do Decreto-lei 999/69 o reputaram inconstitucional. Os tribunais, inclusive o S.T.F., no entanto, entenderam-no válido, definindo a natureza da taxa rodoviária única como de polícia (Cf. RDA, 127/164; cf. também Geraldo Ataliba, pareceres, RDA, 113/371, 118/445).

34. Essa é a discussão jurídica da questão. Sob esse prisma puramente, parece ilegítima a exclusão da competência concorrente em face dos princípios e preceitos constitucionais de repartição das fontes tributárias e definidores das bases federativas. Mas a fundamentação política e de conveniência pendem para a sua justificativa.

VII – O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO: SUA NATUREZA JURÍDICA

35. O *empréstimo compulsório* é outro instrumento de captação de recursos financeiros que a Constituição Federal outorgou à competência exclusiva da União, que só o pode, porém, instituir nos casos excepcionais definidos em lei complementar (art. 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II), hoje indicados no art. 15 do CTN.

36. A discussão sobre sua natureza jurídica perdeu muito interesse, porque, qualquer que seja, fica ele “sujeito às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Constituição Federal. Por causa dessa disposição constitucional, tem-se entendido que o constituinte consagrara a tese tributarista do empréstimo compulsório, sustentada pela quase unanimidade da doutrina nacional. O S.T.F., no entanto, não aceitou essa posição, tanto que elaborou a *súmula 418* para declarar que o empréstimo compulsório não é tributo.

37. A tese tributarista nunca encontrou uma formulação uniforme para o empréstimo compulsório: *imposto restituível*, *imposto com promessa de devolução*, *imposto temporário e restituível* foram as idéias mais difundidas (14). Quer dizer, seria um imposto com um conceito diverso dos impostos, porque, na base dessa idéia de *restituição*, *promessa de devolução*, *temporiedade*, está a essência de um negócio de mútuo. Se é uma importância que se toma de alguém para ser devolvida, restituída, em certo tempo, em certo prazo, nisso está a essência do conceito do mútuo, e não do imposto. Alguns autores pretendem desembaraçar-se da dificuldade com a afirmativa de que a destinação dos recursos arrecadados não tem importância para o conceito de tributo, o que é verdade. Acontece que a restituição ou devolução futura da importância, com acréscimo de juros, não é a destinação dos recursos arrecadados com o lançamento do empréstimo. Os recursos arrecadados terão a destinação que fundamentou o lançamento, dentre as hipóteses previstas no art. 15 do Código Tributário Nacional, inclusive a esterilização de poder aquisitivo. A restituição futura é o pagamento do empréstimo, constitui o pagamento da dívida contraída com o empréstimo. Ora, é certo que essa restituição, esse pagamento, não interfere com o conceito de imposto, mas releva a natureza da arrecadação, porque é elemento integrante do conceito de mútuo. E por consequente, se se trata de um elemento

14) Cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, ps. 112 e 114, 9a. edição; Rubens Gomes de Sousa, “A reforma tributária no Brasil”, RDA, 87/6, nota 4.

sempre presente, indispensável, é porque ele não pode ser afastado na caracterização do instituto de que se cogita.

38. Imposto restituível, imposto com promessa de devolução, que é, no dizer de Rubens Gomes de Sousa (que o aceito), conceituação econômica, manifesta, além disso, uma contradição em termos, pois, se é certo que o destino do produto não importa à conceituação dos impostos, não é menos correto que uma das características de qualquer tributo é a de que implica em retirar recursos financeiros dos particulares para transferi-los em definitivo para o erário público. A prestação tributária consiste no pagamento do crédito que o poder tributante adquiriu com a ocorrência do fato gerador e lançamento, de sorte que a respectiva importância passa a integrar o patrimônio público em definitivo. Isto é: não gera obrigação correspondente cuja prestação consiste da entrega futura de coisa da mesma espécie. Se quisermos ser mais precisos, diremos que, no mútuo, como no empréstimo compulsório, a entrega da coisa emprestada transfere a propriedade para o mutuário, mas com a obrigação correspondente de este entregar ao mutuante, a título de pagamento, igual quantia e acréscimos pactuados e no prazo estabelecido. Ora, se a arrecadação do empréstimo gera uma obrigação, para o poder lançador, de pagar a importância, quase sempre acrescida de juros, estamos diante de um instituto que importa em dupla obrigação contraposta, em que as posições dos sujeitos se invertem, situação que é refratária ao conceito de tributo.

39. Essas foram algumas das razões que nos levaram a sustentar, em obra publicada, que o empréstimo compulsório não é tributo, mas também não é empréstimo assimilável ao contrato de mútuo do direito privado, mas instituto correlato de direito público, por isso mesmo sujeito à supremacia da administração, como é peculiar aos institutos de direito público; então, entendemos tratar-se de *empréstimo de direito público* (15). À conclusão semelhante, em certo sentido, chegou Souto Maior Borges, quando definiu o empréstimo compulsório instituído pelo Dec.-lei n. 1.782/80, com as alterações do Dec.-lei

15) Nossa ob. cit.

n. 1.790/80, como “instituição de prestação compulsória de direito público, formal e materialmente inconfundível com os tributos” (16).

Achamos que o fato de a Constituição atual ter dado a ele o regime dos tributos não muda essa nossa posição, pois, o regime de direito público a que está subordinado inclui na fase de lançamento, e apenas nessa fase, o regime correspondente à disciplina dos tributos.

VIII — CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

40. Espécies tributárias privativas da União são também as *contribuições*, previstas no art. 21, § 2^o, inciso I, da Constituição Federal, que ela está autorizada a instituir, *tendo em vista a intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais, e para atender diretamente à sua parte no custeio dos encargos da previdência social*. São chamadas *contribuições especiais*, se bem que essa denominação tenha pouco significado, porque tais espécies são de variada natureza. As de *intervenção no domínio econômico* destinam-se a custear os serviços e encargos necessários à sua execução, como prevê o parágrafo único do art. 163 da Constituição. Já existem algumas com características de *contribuição parafiscal*, como as arrecadadas pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, e o chamado *confisco cambial* do Instituto Brasileiro do Café. As de *interesse de categorias profissionais* também têm natureza *parafiscal*, como a *contribuição sindical* e a que os profissionais liberais pagam aos respectivos Conselhos ou Ordens, ainda que certa doutrina pretenda ver nestas um simples *ônus* para o exercício da profissão.

41. Merecem, contudo, exame mais detido as contribuições que o texto constitucional permite que a União institua *para atender sua parte no custeio da previdência social*. O art. 134 da Consolidação das Leis da Previdência Social declara que a contribuição da União para a previdência social será constituída de dotações orçamentárias e de *taxas* arrecadadas diretamente do públi-

16) Parecer em *Vox Legis*, v. 140/106.

co, sob a denominação genérica de *cotas de previdência*, que terão de ser instituídas por lei federal nos termos do art. 43, inciso X, e art. 165, XVI, da Constituição. Não parece que tal contribuição tenha a natureza de taxa como diz aquela Consolidação. Se pode ser cobrada do público em geral, sem vinculação com o serviço da previdência, carece ela de elemento indispensável ao conceito de taxa. Será, em verdade, uma espécie de imposto, ainda que seja imposto com destinação especial, o que não importa ao seu conceito.

IX — COMPETÊNCIA RESIDUAL

42. A competência residual em matéria tributária foi entregue à competência federal. Consiste na possibilidade de a União instituir outros impostos, além dos que lhe são especificamente atribuídos nos arts. 21 e 22 da Constituição, e desde que não sejam da competência tributária dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios, permitida a transferência do exercício dessa competência residual a Estados, Distrito Federal e Município.

43. Essa competência residual permanece inerte. Deferida à União, esta não se sentiu com necessidade ou com imaginação para criar novo imposto. Se tivesse sido conferida aos Estados, numa situação não de privatividade mas de faculdade concorrente, eles certamente já teriam cogitado de outros setores tributáveis, premidos pela carência congênita de recursos para o atendimento de suas despesas. Não ter sido ainda usado esse poder residual pode até ser um alívio para a população que já sofre carga tributária bem pesada.

X — CONCLUSÃO

44. Já é tempo de terminar essas considerações. O nosso juízo crítico sobre a temática aqui desenvolvida decorre de observações que fomos emitindo ao longo da exposição. Mas é pertinente lembrar, para concluir, que o juízo favorável ou desfavorável à vigente centralização tributária federal depende da adoção de um de dois valores.

45. Se se propender a prestigiar o emprego de política fiscal, que

exige flexibilidade e uniformidade de decisão a nível nacional em função da unidade econômica, então o sistema atual cumpre essa função, tal como pretendeu a Comissão de Reforma tributária, que justificou as medidas adotadas “como meio prático de ajustar o princípio político-jurídico da igualdade da lei em todo o território nacional às desigualdades econômico-sociais aparentes dentro daquele território”, adotando, aí, conscientemente ou não, posição Buchanan, referente à necessidade de assinar papel à unidade central, mediante a aplicação do que ele chama *princípio de equidade* (17), como base do desenvolvimento de um sistema fiscal intergovernamental adequado, no seu juízo. Por isso a mesma comissão firmou a tese de que a “idéia diretriz foi imprimir ao sistema tributário, sem prejuízo das garantias políticas e jurídicas, a flexibilidade técnica e econômica indispensável ao seu funcionamento no âmbito nacional”.

Subjacente a esse raciocínio, é possível descobrir também uma idéia difundida, segundo a qual a dificuldade de encontrar sistemas de financiamento das entidades locais que satisfaçam as exigências de perequação e de autonomia, considerada como uma das razões pelas quais a fazenda local declina a respeito da fazenda dos governos centrais (18).

46. Se, no entanto, se tender a privilegiar um federalismo equilibrado, que é uma aspiração nacional, portanto de resultado político significativo no atendimento das autonomias das Unidades Federadas e dos Municípios, em lugar de uma política fiscal de resultados imprevisíveis e talvez inalcançável como a experiência vem mostrando, então o sistema terá que sofrer reajustamentos profundos.

Aliás, a base da centralização é de averiguação duvidosa, pois ela se fundamenta muito na pretendida unidade econômica nacional, que, à evidên-

17) Cf. J. M. Bachanan, “Federalismo y Equidad Fiscal”, in Musgrave e Shoup, *Ensaio sobre Economía Impositiva*, ps. 11 e 124.

18) Cf. Sergio Steve, *Diccionario de Política Económica*, verb. “Hacienda Pública”.

cia, inexistente. O que deve preocupar é a integração econômica nacional, que é coisa diferente. Em consequência desta, talvez a diferenciação tributária em função de realidades regionais e locais é que parece constituir o caminho correto.

47. Tudo isso nos leva de volta a Rubens Gomes de Sousa que, em lição oferecida em outro texto, lembrou que “o descontentamento provocado nas Províncias por uma excessiva centralização fiscal e política foi uma das causas que levaram à abdicação de D. Pedro I, em 1831”, situação semelhante, como também adverte, teria contribuído, em parte, para a derrubada do Império de 1889 (19).

Não se trata de postular a reedição dos embates entre a *corrente federalista*, advogando um poder central forte, e a *corrente autonomista*, pleiteando mais poderes para os Estados, como ocorreu na Constituinte de 1891. Há de buscar-se um equilíbrio federalista para o nosso tempo, talvez pensando na idéia defendida por uns, de um federalismo de base regional, que concilie autonomia das coletividades-membros e a segurança de uma ordem econômica e social que cumpra, efetivamente, no plano prático, o fim que a Constituição (art. 160) lhe imputa, ou seja: *realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social*.

19) Cf. “A reforma tributária no Brasil”, RDA, 87/1.