IMPÔSTO DE EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL — FATO GERADOR — COMPETÊNCIA CONCORRENTE — CONCEITO DE TAXA — TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS — IMPÔSTO DE CONSUMO — BITRIBUTAÇÃO

— O ponto nuclear da nossa partilha tributária reside no critério nominalista adotado para a distribuição dos impostos.

— Os Municípios, excluídos da competência concorrente, sòmente podem decretar os seus impostos privativos.

— No caso de transferência de impôsto do Estado ao Município, não pode o legislativo local alterar os critérios e princípios contidos na lei estadual de habilitação.

— Interpretação dos arts. 21 e 29 da Constituição.

PARECER

1. A consulente, produtora de açúcar e de mel de engenho ou de cana em usinas de sua propriedade, existentes no Município de Santo Amaro, Estado da Bahia, indaga se deve pagar o impôsto de exploração agrícola e industrial que sôbre aquêles produtos é cobrado pela referida Municipalidade. Formula, a propósito, os quatro quesitos a seguir enunciados:

1.º) Pode o Município de Santo Amaro, em face da vigente discriminação constitucional de rendas, exigir o aludido impôsto?

2.º) Havendo transferência de impôsto pelo Estado ao Município, pode o legislativo local alterar os critérios e princípios contidos na lei estadual de habilitação?

3.º) Prevalece a transferência do aludido impôsto, diante da ulterior instituição de um símile pelo Estado, com a denominação de taxa de estatística?

4.º) Se se pudesse situar o impôsto de exploração agrícola e industrial na cédula concorrente do art. 21 da Constituição, incorreria o mencionado impôsto em bitributação com as chamadas taxas de defesa da produção, instituídas pelos Decretos-leis federais ns. 1.831, de 4 de dezembro de 1939, e 3.855, de 21 de novembro de 1941?

2. No Estado da Bahia, com o Decreto-lei n.º 475, de 21 de março de 1945, foi criado o impôsto de exploração agrícola e industrial e automàticamente transferida para os municípios a sua cobrança ou arrecadação.

Eis o texto dêsse decreto-lei:

"Art. 1.º Fica criado, neste Estado da Bahia, de acôrdo com o disposto no art. 24 da Constituição federal (vigorava, então, a Constituição de 10 de novembro de 1937 — nossa é a resalva), o impôsto sôbre Exploração Agrícola e Industrial, previsto no Decreto-lei federal n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, que incidirá sôbre tôda a produção agrícola, pastoril e industrial.

"Art. 2.º O referido impôsto será cobrado pelos municípios do Estado, dentro das respectivas circunscrições territoriais, e *de conformidade com as ta-*

belas já constantes de seus orçamentos, ratificada expressamente a anterior execução das mesmas".

Verdadeiramente, já antes da decretação dêsse diploma, sem qualquer lei estadual de habilitação, os municípios baianos vinham exigindo o mesmo tributo, quer com o atual *nomen juris*, quer com denominações outras, particularmente com a de taxa. Por isso mesmo, em 6 de fevereiro de 1939, o govêrno do Estado baixara o Decreto n.º 11.215, dispondo, no art. 1.º, que "o impôsto de produção, que compete aos municípios, incide sòmente sôbre a sua produção agrícola, pastoril ou industrial, de acôrdo com as instruções do Departamento Central das Municipalidades".

Essa observação serve para esclarecer o sentido da dição do art. 2.º do precitado Decreto-lei n.º 475, quando, embora inòcuamente, estabelece uma eficácia retroativa da instituição e transferência do impôsto de exploração agrícola e industrial.

Também por isso é que, no mesmo art. 2.º, se estatui que a cobrança pelos Municípios seja procedida "de conformidade com as tabelas já constantes de seus orçamentos" (cf. art. 2.º citado).

No Município de Santo Amaro, consta das Tabelas de orçamento para o exercício de 1945 o seguinte: "O-52-2 Impôsto sôbre Exploração Agrícola e Industrial. Tabela 06,8 — Por cinco quilos de açúcar branco, Cr$ 0,04; 9 — Por dois quilos de açúcar mascavo, Cr$ 0,01; 10 — Por cinco litros de mel, Cr$ 0,02" (cf. certidão constante do *dossier* que nos foi apresentado pela consulente).

A lei estadual de habilitação, pela qual se fêz a transferência, delimitou, portanto, a alíquota do tributo transferido e o critério para sua aplicação, pôsto que incorporou ao seu texto as tabelas já constantes do orçamento do Município.

Posteriormente, a lei orgânica dos Municípios, baixada pelo Estado sob o n.º 140, de 22 de dezembro de 1948, em dispositivo genérico, volta a referir-se ao impôsto em causa, dizendo assim:

"Art. 169. Compete ao Município arrecadar: .....

VI — impôsto sôbre exploração agrícola e industrial".

Para a fixação prévia das circunstâncias e pressupostos a que oportunamente aludirá o presente parecer, convém acentuar que, depois dessa legislação, o próprio Estado incluiu na sua receita tributária um impôsto similar àquele transferido, a que deu o nome de *taxa de estatística sôbre o contrôle da produção agrícola*, incidindo sôbre o açúcar, à base de Cr$ 1,00 por cinqüenta quilos ou fração (cf. Leis estaduais ns. 451, de 24 de dezembro de 1951, e 531, de 24 de dezembro de 1952).

Finalmente, o Município de Santo Amaro alterou, pela Lei n.º 6, de 20 de junho de 1955, a cobrança do Impôsto de Exploração Agrícola e Industrial.

O art. 1.º dessa lei tem a seguinte redação:

"Art. 1.º Fica instituída a taxa *ad valorem* para a cobrança do Impôsto de Exploração Agrícola e Industrial 8.25.1 Tabela 06, de alguns produtos originários do Município, de acôrdo com os preços estabelecidos pelo Instituto do Açúcar e do Álcool e a pauta oficial organizada pelo Estado, conforme abaixo vão descritos:

"I — 1% sôbre o valor do saco de açúcar de 60 quilos, tonelada de canas vendidas pelos fornecedores, por tonelada de mel, aguardente ou álcool, em pipa, barril, tambor ou engradado, sal, por saco, fumo em fôlha e de corda por arroba (15 kg)".

À vista dêsses elementos, sumàriamente condensados do *dossier* que nos foi apresentado pela consulente, passemos a examinar a legitimidade da cobrança do impôsto aludido, pelo fisco municipal.

Natureza do impôsto de exploração agrícola e industrial — Convém acentuar que o *nomen juris* de impôsto de exploração agrícola e industrial surgiu, no direito positivo brasileiro, com o De-

creto-lei federal n.º 2.416, de 17 de julho de 1940.

Êsse diploma aprovou a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios, adotadas pela 2.ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários.

O intuito do legislador foi regular a padronização e racionalização dos orçamentos dos Estados e Municípios; com êsse objetivo, procurou englobar sob uma única ementa ou título, uma multiplicidade de impostos que, com as mais diversas denominações (taxa de defesa da produção, taxa de assistência social, impôsto de comercialização, impôsto de produção, impôsto agropastoril, etc.), incidiam sôbre a produção local.

Para superar as dificuldades decorrentes dessa tumultuária nomenclatura vigente nas diversas entidades federadas menores, o legislador federal estabeleceu a fórmula de padronização orçamentária, criando uma denominação abrangedora.[1]

Já se vê que, diferindo a regulamentação legislativa do tributo em cada Estado, a sua definição não pode ser genérica e compreender todos os tributos abrangidos pela rubrica, mas, ao contrário, depende do exame de cada caso e da verificação da natureza do fato gerador do impôsto.

O presente estudo se circunscreve à hipótese apresentada pela consulente, de incidência sôbre a produção do açúcar e do mel de cana, de acôrdo com a legislação anteriormente indicada.

4. Como se sabe, a determinação da natureza ou do conceito de um tributo, quer *in genere*, quer *in specie*, depende da natureza do pressuposto do fato ou situação econômica que o legislador elegeu como fato imponível ou gerador.

O fato gerador se conceitua, pois, como o fato, ou conjunto de fatos correlatos, de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento da relação jurídica tributária.[2]

A configuração dêsse fato é fértil em conseqüências, para o direito tributário, porque dela decorrem ou emanam os critérios indispensáveis à determinação de inúmeros conceitos subordinados.

Assim é que dependem da natureza do fato gerador:

a) a distinção dos tributos em impostos, taxas e contribuições; *b*) a distinção *in specie* dos impostos; *c*) a determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; *d*) a identificação do momento em que nasce a relação jurídica tributária; *e*) a eleição do critério para interpretação da lei tributária (*Urkundenprinzip e Geschäftsprinzip*); *f*) os princípios de atuação da discriminação constitucional de rendas.

A importância da noção de fato gerador é de tal ordem, que certos escritores chegam ao ponto de condicionar tôdas as noções de direito tributário material àquela noção fundamental, constituindo, assim, a chamada escola da *glorificação do fato gerador*.[3]

---

1 Gerson Augusto da Silva, *Sistema Tributário Brasileiro*, 1948, pág. 138; Afonso Almiro, *Técnica Oçramentária*, Edit. Guairá Ltd., pág. 74.

2 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, 1950, pág. 163; id., *Compêndio de Legislação Tributária*, 1952, pág. 69; Giorgio Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, 1938, págs. 173 e 17; A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, 1937, págs. 153 e 156; idem, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 1951, págs. 119 e segs.; Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero — Derecho Tributario*, 1939, pág. 135; Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, 1943, págs. 59 a 61 e 63 a 69; Ottmar Bühler, *Steuerrecht*, 1953, vol. 1.º, pág. 212; Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 1951, pág. 96; Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, pág. 36; Amílcar de Araújo Falcão, *Taxa e Impôsto — O problema da taxa de estatística baiana*, *in* "Revista Forense", vol. 159, pág. 489; idem, *Interpretação e Integração da Lei Tributária*, *in* "Revista de Direito Administrativo", vol. 40, pág. 33.

3 Cf. A. D. Giannini, *Il rapporto* . . . cit., pág. 27, nota 47, e Dino Jarach, op. cit., pág. 62.

Importa, pois, orientar a análise em tôrno dêsse fenômeno nuclear, a fim de identificar, em concreto, a natureza do impôsto de exploração agrícola e industrial.

5. O fato gerador deve ser verificado em face da lei instituidora do impôsto.

Na hipótese do presente estudo, a concisão dos textos legislativos, a omissão nêles de certos detalhes essenciais, dificulta de algum modo o problema.

A lei estadual transferidora (Decreto-lei n.º 475) limita-se a dizer que o impôsto incide "sôbre tôda a produção agrícola, pastoril e industrial".

A Lei municipal n.º 6, instituidora de uma alíquota *ad valorem*, acrescenta que a incidência ocorrerá sôbre "alguns produtos originários do município".

Não se esclarece, todavia, qual o momento preciso dessa incidência.

Tal momento poderia ser o do início da produção, ou o da conclusão do ciclo da produção ou fabricação, ou o da retirada dos produtos do estabelecimento fabricante ou produtor.

E' verdade que a lei estadual de habilitação, adotando as tabelas de orçamento municipal, ofereceria um eventual elemento de aproximação, porque nestas se fala em aplicação de alíquotas específicas "por cinco quilos de açúcar branco (Cr$ 0,04)", "por dois quilos de açúcar mascavo (Cr$ 0,01)" e "por cinco litros de mel (Cr$ 0,02)".[4]

Isso exclui a idéia, portanto, de considerar-se relevante para a tributação, quer o momento inicial da fabricação, quer a fase pròpriamente da elaboração do produto. Continua indeterminado, porém, o momento da incidência, que tanto poderá ser o da obtenção do produto acabado (última etapa do ciclo de produção), quanto o da destinação ao consumo, ou seja, o da retirada da fábrica ou outro posterior, como o da exibição ao consumidor (primeira fase do ciclo da circulação).

Por seu turno, a Lei municipal n.º 6 oferece um segundo elemento de aproximação, que funciona antes como critério negativo do que como critério afirmativo, não sendo, por isso, concludente ainda; segundo essa legislação, no caso do açúcar, a alíquota *ad valorem* incide sôbre "o valor do saco de açúcar de 60 quilos" e, no caso do mel, sôbre "tonelada de mel em pipa, barril, tambor ou engradado".[5]

Conseqüentemente, já agora não são relevantes quaisquer daquelas etapas integrantes do ciclo de produção, mas, um momento ulterior, ou seja, aquela etapa em que o produto já ultrapassou a própria fase das manipulações ligadas à exibição ou exposição ao consumo: ensacamento, engarrafamento, acondicionamento. Persiste, não obstante, uma indeterminação quanto ao momento da incidência, que tanto pode ser aquêle mesmo do acondicionamento, quanto o da retirada da fábrica ou o da exibição ao consumo.

E' preciso entender que as observações até aqui feitas não têm qualquer propósito acadêmico. Elas se dirigem, ao contrário, à obtenção de um resultado eminentemente prático, qual seja a definição da natureza do impôsto que se está examinando.

Como ressalta Wilhelm Merk, a determinação do fato gerador de um impôsto deve ser procedida, sob duplo ponto de vista: o ponto de vista objetivo, em que se verifica qual é o fato, conjunto de fatos ou relação econômica que a lei considera relevante para a tributação e o ponto de vista da ocorrência no tempo (*in zeitrechtlicher Hinsicht*), em que se verifica qual é a situação no tempo do fato ou fatos relevantes para a tributação.[6]

---

4 Cf. item 2 retro, *in medio*, dêste parecer.

5 Loc. cit. na nota anterior.

6 Cf. Wilhelm Merk, op. cit., pág. 38. É o seguinte o texto: *Die Bestimmung des Entstehungstatbestandes bedingt eine Abgrenzung nach zweierlei Richtung: 1. In "sachlicher Hinsicht": d.h. eine genaue Abgrenzung in positiver und nötigenfalls auch*

Logo, o momento de ocorrência do fato gerador é de suma importância para a definição dos impostos.

Não queremos aplicar ainda os resultados dessa conclusão, que terão de ser mais tarde estudados e discutidos.

Deixamos, porém, consignado o fato, para ulterior utilização.

Temos, assim, que o impôsto de exploração agrícola e industrial, quer pela legislação estadual de habilitação, quer pela legislação municipal posterior que alterou a primeira quanto à forma de incidência, é cobrado sôbre açúcar e sôbre mel de cana, em uma fase posterior à da sua produção, embora não esteja determinado o momento exato da tributação.

6. Teremos, então, uma alternativa: ou o impôsto incide no momento da produção ou o impôsto incide no momento da retirada da fábrica, com destinação ao consumo.

No primeiro caso, teremos um impôsto de produção ou de fabricação pròpriamente dito; no último, teremos um impôsto sôbre o consumo de mercadorias.

Que a retirada de mercadorias dos estabelecimentos produtores, inclusive alfândegas, com destino ao consumo, constitui um dos fatos geradores específicos dos impostos sôbre o consumo é coisa indiscutível e pacífica.

A doutrina é indiscrepante a propósito, tanto quanto a jurisprudência e o próprio direito positivo.[7]

Logo, temos chegado a uma primeira conclusão parcial: ante a imprecisão do momento, no tempo, em que ocorre o fato gerador do impôsto de exploração agrícola e industrial, não é passível de discussão que, se tal momento fôr aquêle em que são retirados da fábrica ou usina produtora o mel de cana e o açúcar, o impôsto será de consumo.

Assinale-se, aliás, que a União cobra, nesse caso, o impôsto de consumo previsto no inciso 2.º da alínea XII da Tabela A, anexa ao Decreto federal n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949, onde se institui uma alíquota *ad valorem* de 4% para o açúcar nacional refinado e em tablete, e uma de 6% para o açúcar de qualquer espécie, de procedência estrangeira.[8]

7. Resta, porém, a segunda alternativa: o impôsto pode incidir e ser devido antes do momento da retirada do produto da fábrica ou usina, seja no momento do encerramento do ciclo da fabricação-obtenção do produto acabado (Decreto-lei estadual n.º 475), seja no momento ulterior em que ocorrem as manipulações relacionadas com a exposição da mercadoria ao consumo: ensacamento, acondicionamento, rotulagem, etc. (Lei municipal n.º 6).

---

in negativer Hinsicht darüber, welche Tatsachen, Vergänge oder Verhältnisse für die Besteuerung nach einem Steuergesetz in Betracht kommen. 2. In "zeitlicher Hinsicht": d.h. eine Bestimmung darüber, welche zeitliche Beziehung bei diesen Tatsachen usw. vorliegen mus".

7 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio* cit., págs. 181 e 182; Merk, op. cit., pág. 40; Ottmar Bühler, op. cit., vol. II, pág. 332; Giuseppe Spinelli, *Le imposte di consumo*, 1938, vol. I, págs. 4, 16, 23 e 97; A. D. Giannini, *Istituzioni* cit., pág. 446; idem, *Il rapporto* cit., pág. 180; quanto ao direito positivo, consultem-se os arts. 2.º e 98 da vigente Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo (Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949) e o art. 26 do Projeto do Código Tributário Nacional. Diz êste último dispositivo: "O Impôsto sôbre o consumo de mercadorias tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, *ou a sua saída do respectivo estabelecimento produtor, quando de produção nacional*, a fim de serem utilizados para as finalidades a que se destinam por sua natureza própria, ainda que essa utilização não lhes destrúa a substância."

8 Quanto ao tratamento dado ao açúcar e ao mel de engenho, o primeiro tributado nos casos apontados e, posteriormente à lei 494, de 1948, isento nos demais casos, e o último isento pela letra *a* das isenções da alínea XII, ver Tito Rescnde e Jaime Péricles, *Manual do Impôsto de Consumo*, 1955, vol. VI, pág. 1697.

Nessas hipóteses, o impôsto será pròpriamente de fabricação ou produção.

Êsses impostos têm como fato gerador específico o ato mesmo de "confeccionar ou fabricar, com fins de lucro, bens destinados ao consumo".[9]

Os impostos pròpriamente de produção admitem várias modalidades de incidência: *a*) incidência no momento da utilização da matéria prima (caso do impôsto sôbre o açúcar na Alemanha, segundo a lei de 1-I-1944); *b*) incidência no momento da elaboração industrial, com base em índices de densidade, volume, etc. (caso da *imposta sugli spiriti*, na Itália); *c*) incidência tendo em vista uma produção hipotética, determinada em cifras básicas, tomando por base a planta mecânica da produção, a capacidade das prensas, caldeiras de cocção e demais maquinaria utilizada, número de operários, etc.; *d*) incidência no momento da obtenção do produto acabado ou elaborado (é a hipótese mais comum, da qual, em caráter ilustrativo, pode citar-se o exemplo da *taxe à la production*, na França).[10]

O impôsto de exploração agrícola e industrial sôbre o açúcar e o mel poderia, dentro desta segunda ordem de considerações, figurar na quarta das modalidades acima apontadas de impostos de produção.

8. Todo o problema, relativamente aos impostos pròpriamente de produção ou fabricação, reside em saber se êles constituem efetivamente um *genus* autônomo e independente, ou simplesmente uma mera categoria ou sub-espécie dos impostos de consumo.

A doutrina, no particular, tem-se manifestado em dois diferentes sentidos: *a*) no sentido radical de admitir a perfeita diferenciação e autonomia dos impostos de produção e dos de consumo; *b*) no sentido de considerar o impôsto de consumo uma categoria impositiva abrangedora, da qual o impôsto de fabricação será uma mera sub-espécie.

O que caracteriza a primeira corrente, que não é a prevalente, embora seja a que, no Brasil, prepondera, é o excesso de formalismo na distinção de um fenômeno que, se é verdade que comporta teòricamente um escalonamento, todavia na realidade parece incindível.

Quando terminará o ciclo da produção e quando começará a destinação ao consumo?

Não há, ao que nos parece, nenhum fundamento relevante para que se fixe o momento de destinação ao consumo, como fato gerador do impôsto respectivo, no instante em que a mercadoria é retirada da sede produtora. Igual destinação já existe, desde que a mercadoria começa a ser produzida e, tanto mais, quando ela se torna produto acabado ou elaborado.

Sem embargo dessas objeções, há, efetivamente, vários autores que sustentam a tese da autonomia dos impostos de produção. Estão nesse caso, Blumenstein,[11] Spineli,[12] Arízio de Viana,[13], Rubens Gomes de Sousa,[14] e boa parte da jurisprudência.[15] A solução dada pelo

9 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos* cit., págs. 105 a 106.

10 Salvador Oría, *Finanzas*, 1948, vol. II, pág. 498, estudando a tributação da produção de açúcar, dá exemplos de tôdas essas modalidades, extraídos do direito comparado.

11 Cf. op. cit., pág. 132: *An die Herstellung von Waren knüpfen bestimmte "Fabrikationssteuer" an. Steuerobjekt ist der Herstellungsprozessals solcher ohne Berücksichtigung des späteren Verbrauches.*

12 Cf. op. e loc. citt.

13 Cf. *A constitucionalidade do impôsto estadual de produção, in* "Revista de Direito Administrativo", vol. I, págs. 316 a 320.

14 Cf. *Estudos* cit., págs. 105 a 106.

15 Cf. acórdão do Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário n.º 8.259, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. VII, pág. 168; idem, no recurso extraordinário n.º 6.491, *in Revista Forense*, vol. 104, pág. 491.

Projeto de Código Tributário Nacional, ao conceituar, em seu artigo 26, o impôsto de consumo, inspira-se no pensamento dessa corrente de opinião. No particular, aliás, a conceituação adotada pelo referido Projeto é, visìvelmente, defeituosa e estreita, chegando ao ponto de não incluir entre os de consumo os impostos que incidem sôbre o próprio uso ou consumo de mercadorias, no momento em que efetivamente se processam, coisa de que existiu até um exemplo concreto no nosso direito positivo, configurado pela tributação da eletricidade, prevista na alínea VIII da Tabela *A*, anexa à Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo (Decreto-lei n.º 26.149, de 1949).[16]

9. A segunda corrente, ao contrário, dá ao impôsto de consumo uma conceituação abrangedora e ampla, de modo a absorver em seu bôjo várias subespécies secundárias subordinadas.

Parece-nos ser a orientação mais acertada e é, por sinal, aquela que conta com o maior número de defensores.

Para êstes, o que se procura tributar através do impôsto de consumo é o próprio consumo, efetivo ou potencial, de mercadorias ou serviços. Pelo menos, econômicamente é essa a consistência da imposição.[17]

Como, porém, pràticamente não seja possível realizar êsse objetivo, o direito positivo fixa como fato gerador do tributo a circunstância da destinação das mercadorias ou serviços, ao consumo, destinação que pode ocorrer em vários momentos, à opção do legislador: *a*) ou no momento da transposição de lindes aduaneiras, de fronteiras, etc., com destino ao consumo;[18] *b*) ou no momento da produção ou fabricação-impostos de produção;[19] *c*) ou no momento da retirada da mercadoria das fábricas;[20] *d*) ou no momento em que a mercadoria é usada ou em que uma certa utilidade é gozada.[21]

Essa é que é a solução que nos parece certa: o fato gerador será constituído pela destinação ao consumo, destinação que se exterioriza quer no momento da transposição de lindes aduaneiros, quer no da elaboração produtora, quer no da retirada das mercadorias das sedes produtoras, quer no de efetivo consumo ou utilização das mercadorias ou serviços (*Gebrauch*).

Examinemos a doutrina. Wilhelm Merk, com a precisão de conceitos que caracteriza a sua obra, é decisivo no particular: *Bei den Verbrauchssteuern ontsteht die Steuerschuld z. t. schon mit dem Beginn der Herstellung oder mit der Herstellung, meist aber und vor allem mit der Entfernung der steurbaren Gegnstände aus den Harstellungeräumen u. degl. in den freien Verkehr des Inlands oder bei der Einfun aus dem Zollausland z. t. mit der Grenzüberschreitung, regelmässig jetz aber entsprechend und gleichzeitig mit der Zollschuld*".[22]

---

16 Êsse dispositivo desapareceu recentemente, com a instituição do Impôsto único sôbre a Energia Elétrica, da Lei n.º 2.308, de 31 de agôsto de 1954.

17 Cf. Michele M. G. Perini e Giunio B. Leati, *Trattato sulle imposte di consumo*, 1954, pág. 263.

18 O caso dos *dazi*, *diritti* ou *imposte di confine* ou *doganali*, na Itália; e do impôsto de importação, entre nós.

19 *As imposte di fabricazione*, na Itália.

20 Cf. Decreto federal n.º 26.149, de 5-1-1949; art. 26 do Projeto de Código Tributário Nacional.

21 *As imposte sugli autoveicoli, sui trasporti, sugli spettacoli*, na Itália; o nosso impôsto de consumo sôbre a energia.

22 Cf. op. cit., pág. 64. Eis a tradução vernácula: "nos impostos sôbre o consumo o débito tributário nasce, por um lado, ou já com início da produção, ou com a fabricação, ou, o que é mais comum, com a retirada dos objetos tributados dos estabelecimentos industriais para a livre circulação interna, e, por outro lado, no caso de importação do estrangeiro, com a transposição de fronteiras aduaneiras, nessa hipótese normalmente sendo contemporâneo do débito de direitos aduaneiros".

Também Louis Delbez assim se pronuncia sôbre os impostos de consumo (*accises ou Impôts de consommation*): *Le fait générateur de l'impôt est donc tantôt le "fait de la fabrication", tantôt celui de "la circulation".*[23]

Guy Debeyre é do mesmo entender: "La perception a lieu *tantôt lors de la fabrication, ou au moment de la circulation du produit".*[24]

Na Itália, o número dos sustentadores dessa orientação é incontável e nêle se incluem os nomes mais destacados na especialidade.

A. D. Giannini, em duas diferentes obras defende a conceituação ampla do impôsto de consumo. Eis o que diz em *Il rapporto giuridico d'imposta*, ao afirmar que o pressuposto do tributo consiste no *fatto che una determinata merce è destinata al consumo nell'interno dello stato: Una prima sottospecie delle imposte di consumo è quella delle "imposte dette di fabbricazione (o di produzione)*, para depois, entre as diferentes modalidades de incidência, indicar o seguinte: *In altri casi basta il "semplice fatto dell'avvenuta produzione a far sorgere l'obbligazione tributaria".*[25] Nas suas *Istituzioni*, volta a insistir no assunto: *Più specialmente l'imposta può culpire la merce: a) nel momento della produzione: imposto di fabbricazione*, etc.[26]

Igualmente, Gustavo Ingrosso,[27] E. Zunarelli,[28] Vincenzo Tosi,[29] E. Morselli,[30] Benvenuto Griziotti,[31] Mário Pugliese,[32] Alberto Zorli,[33] Achille Cutrera,[34] além de outros.

Na Argentina, vamos encontrar Guillermo Ahumada defendendo o mesmo princípio.[35]

Finalmente, nos Estados Unidos da América, Alfred C. Buehler se pronuncia nesse sentido: *Commodity taxes may be levied "upon some stage of production" or marketing, and may thus be concealed from consumers.*[36]

No Brasil, apesar de haver, como já dissemos, respeitáveis pronunciamentos no sentido da autonomia dos impostos de produção em relação aos de consumo, não menos respeitáveis e preclaras

---

23 Cf. *Éléments de Finances Publiques*, 1955, pág. 186.

24 Cf. *Le droit public des français*, 1956, pág. 336.

25 Cf. págs. 180 e 181.

26 Cf. pág. 446.

27 Cf. *Diritto Finanziario*, 1954, pág. 253.

28 Cf. *Istituzioni di Diritto Finanziario o Ordinamento Tributario*, 1950, pág. 204.

29 Cf. *Scienza delle Finanze*, 1947, págs. 181 e 182.

30 Cf. *Le imposte in Itália, Volume Secondo del Corso di Scienza della Finanza Pubblica*, 1953, pág. 166; na pág. 169, afirma: *"ammesso il principio dell'imposta di fabbricazione como realmente un'imposta sul consumo..."*

31 O pensamento de Griziotti está manifestado em duas obras suas. Em *Princípios de Ciência de las Finanzas*, 1949, trad. pág. 340, inclui entre métodos ou formas de impostos de consumo *"el método de los "impuestos de fabricación", que gravam diretamente la producción controlada por el fisco".* Em *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. 1935, pág. 364, a idéia é reafirmada *in ipsis litteris.*

32 Cf. *Instituciones de Derecho Financiero — Derecho Tributario*, trad. 1939, pág. 40.

33 Cf. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 2.ª ed., pág. 134, onde se lê: *Un metodo di riscossione dei tributi sul consume è quelo di colpire il produttore, il quale si rifará sul consumatore aumentando il prezzo del prodotto di quanto questo venne gravato dal tributo.*

34 Cf. *Istituzioni di diritto doganale italiano*, 1931, pág. 6. A opinião de Cutrera se particulariza, apenas, e a êsse propósito inspirou a crítica de Giannini, particulariza-se, repetimos, porque êle entende que, nos impostos de produção, aquilo que ocorre é o nascimento da obrigação de pagar o impôsto de consumo sob condição (*sotto condizione*), cf. pág. 8.

35 Cf. *Tratado de Finanzas Públicas*, 1948, vol. II, págs. 586 e 590.

36 Cf. *Public Finance*, 1948, pág. 415.

são as manifestações em prol da tese de que no nomento nos estamos ocupando.

Citaremos dois dêsses autores. Aliomar Baleeiro, na sua mais recente obra, referindo-se ao fato gerador do impôsto de consumo, assevera: "A lei tem fixado o fato gerador *ora na produção*, ora no início do processo de circulação".[37]

Por seu turno, Gerson Augusto da Silva, estudando o próprio impôsto sôbre exploração agrícola e industrial, não hesita em considerá-lo "uma modalidade típica de impôsto de consumo", o que faz, aliás, para argüi-lo de inconstitucionalidade.[38]

Convém mencionar, por fim, que o próprio Presidente da República já teve oportunidade de decidir, no regime da Constituição de 1937, sôbre a inconstitucionalidade de impôsto de produção, criado pelo Estado de Minas Gerais. O despacho fundou-se em parecer de Clodomir Cardoso, a certa altura do qual se afirma: "Para nós, porém, conforme já temos sustentado, *o impôsto de produção outra coisa não é senão uma variedade da espécie — impôsto de consumo*, variedade legítima, quando é a União que a cria, porque o *bis in idem*, por si só não é proibido em matéria tributária, mas ilegítima, inconstitucional, quando criada pelo Estado, por isso mesmo que é privativa da União a espécie".[39]

Resumindo quanto foi exposto até agora, repetimos que, não dizendo a lei quando é devido o impôsto de exploração agrícola e industrial, êste tanto pode sê-lo na oportunidade em que se ultima o ciclo da produção, com a obtenção do produto acabado, quanto naquele em que se inicia a circulação da mercadoria, mediante a sua retirada da fábrica ou usina.

No último caso, o impôsto será de consumo, e, como tal, de competência privativa da União.

No primeiro, será um impôsto de fabricação ou produção, que alguns distinguem do de consumo, mas que nós consideramos mera categoria ou subespécie integrante do *genus* dos impostos de consumo, com apoio, aliás, na doutrina predominante.

10. *O problema em face da discriminação constitucional de rendas* — O aspecto que acabamos de examinar tem grande importância para a devida situação do impôsto de exploração agrícola e industrial ora estudado, em face do vigente sistema constitucional de partilha das receitas tributárias, porque, se se considerar que o impôsto em causa é de consumo, a conseqüência é que êle será da competência privativa da União, (art. 15, II, da Constituição), ao passo que, admitindo-se que seja autônomo o impôsto de produção, e que, como tal se conceitue o tributo de que se trata, configurar-se-á a competência concorrente prevista no art. 21 do estatuto supremo.

Antecipamos, de logo, a conclusão de que, em qualquer dos dois casos, é manifesta a inconstitucionalidade do impôsto de exploração agrícola e industrial cobrado pelo Município de Santo Amaro sôbre o açúcar e o mel de cana.

11. A Constituição partilhou do seguinte modo os tributos entre a União, os Estados e os Municípios. Deu-lhes, cumulativamente, competência para cobrar as taxas (art. 30, II) e as contribuições (art. 30, I e III).

Quanto aos impostos, repartiu-os sob quatro critérios: *a*) o critério da atribuição nominal; *b*) o critério da concorrência; *c*) o critério das participações no produto da arrecadação (*shared taxes*); *d*) o critério da transferência de impostos.

Em direito comparado, ainda existe um quinto critério, que é o da instituição de adicionais a impostos de ou-

37 Cf. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 1955, vol. II, pág. 453.

38 Op. cit., pág. 137.

39 Cf. *Impôsto de garantia — Águas minerais, in* "Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores", outubro, 1945, vol. 15, pág. 173.

tras entidades (*Zuschlagsabgaben*).[40] A nossa Constituição não admite esta modalidade.

Dos quatro critérios adotados, queremos de logo acentuar, para que fiquemos dispensados de maiores indagações, mesmo porque a matéria não interessa ao presente estudo, que o problema das *shared taxes* (participações) consiste na instituição, pelo próprio texto constitucional, de certas percentagens ou índices, pelos quais umas entidades federadas participarão do produto de certos impostos arrecadados por outras. Regulam o assunto o art. 15, §§ 2.º e 4.º, o art. 20 e o art. 21 da Constituição. Êsse aspecto não tem qualquer relação com o objeto dêste parecer, de modo que podemos desprezá-lo.

O ponto nuclear da nossa partilha tributária reside no critério nominalista adotado para a distribuição dos impostos.

Pela menção expressa do respectivo *nomen juris*, deu-se a cada uma das entidades federadas competência legislativa privativa para instituir certos e determinados impostos, entre si diferenciados pela natureza dos seus fatos geradores.

O que caracteriza êsses impostos privativos é que só pode cobrá-los a entidade que tenha a titularidade da competência para instituí-los (arts. 15, 19 e 29).

Como o sistema assim instituído acarretasse uma rigidez muito acentuada, o legislador constituinte introduziu-lhe dois temperamentos: *a*) criou uma cédula concorrente inominada de competência em favor, apenas, da União e dos Estados (art. 21); *b*) admitiu que os Estados transferissem impostos seus aos Municípios (art. 29).

Diz o art. 21 da Constituição:

"A União e os Estados poderão decretar outros tributos, além dos que lhes são artibuídos por esta Constituição, mas o impôsto federal excluirá o estadual idêntico. *Os Estados farão a arrecadação de tais impostos* e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança".

Resulta daí: *a*) que os impostos de competência concorrente são, apenas, os inominados, ou seja, aquêles que se não podem classificar entre os de competência privativa de qualquer das entidades federadas: se se tratar de impostos cujo fato gerador coincida com o de impostos privativos de outras entidades federadas haverá invasão de competência e conseqüente inconstitucionalidade; *b*) só podem decretá-los a União e os Estados; os Municípios não podem fazê-lo nunca sob pena de incorrerem em invasão de competência; *c*) se houver similitude entre um impôsto estadual e outro federal, ambos concorrentes, configurar-se-á a bitributação (conceito jurídico) e desaparecerá o impôsto estadual idêntico; *d*) só os Estados podem arrecadá-lo; mesmo que seja a União quem haja decretado o impôsto a sua arrecadação será sempre estadual (ressalvada, já se vê, a hipótese dos impostos extraordinários de guerra (art. 15, § 6.º); *e*) haverá, necessàriamente, previsão do impôsto no orçamento do Estado; *f*) haverá a participação no produto da arrecadação à medida em que ela se efetuar.[41]

Atente-se bem em que a Constituição determina que a arrecadação seja sempre feita pelos Estados. Di-lo Aliomar Baleeiro peremptòriamente: "Em qualquer caso, seja a iniciativa federal, seja estadual, *a arrecadação competirá ao*

---

40 Essa modalidade é muito comum no direito positivo dos países europeus: Karl Kerschagl estuda o assunto no direito austríaco: *"Zuschlagsabgaben", wobei zu einer Stammabgabe des Bundes Zuschläge der Länder oder Gemeinden bestehen.* Cf. *Die Steuern — und Abgabenteilung in Osterreich, in "Finanza Pubblica Contemporanea, Studi in Onore di Jacopo Tiveron"*, 1950, pág. 262.

41 Cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., págs. 402 e 403.

Estado".[42] E a propósito dos Municípios, afirma: "O Município não participa dessa competência de instituir impostos fora do rol que lhe reservou o art. 29".[43]

Convém acentuar que a Constituição de 1946 inovou, no particular, em relação à Constituição de 1937, em cujo art. 24 se dizia o seguinte:

"Os Estados poderão criar outros impostos. E' vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o impôsto decretado pela Uinão quando a competência fôr concorrente".

Vê-se, assim, que no regime de 1937 não figuraram duas exigências que a Constituição de 1946 adotou e que acarretam conseqüências da maior importância, como mais tarde iremos mostrar: o princípio da exclusividade da arrecadação pelo Estado e o princípio da participação no produto da arrecadação, à medida que essa se verificar.

Resta examinar o último aspecto, qual seja o da transferência de impostos.

Em princípio, não a admite a Constituição. Ela fixa uma cédula de competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios e uma cédula de competência concorrente, restrita esta, apenas, à União e aos Estados.

Contudo, se é verdade que a cédula concorrente veio trazer um abrandamento ao sistema de rigidez da partilha impositiva, o fato é que tal solução só veio beneficiar à União e aos Estados.

Os Municípios ficaram excluídos, o que significa que êles só poderão decretar os seus impostos privativos. Quanto ao Concorrentes, não só lhes falta competência para decretá-los ou instituí-los, pois que é ùnicamente da União e dos Estados tal competência, como ainda estão inibidos de arrecadá-los, porque a sua arrecadação compete exclusivamente aos Estados, que, à medida em que a fizerem, deverão entregar as quotas de participação aos Municípios e à União (40% e 20%, respectivamente).

A solução quanto aos Municípios, para propiciar o devido elastério às finanças locais, reside na admissibilidade de que os Estados lhes façam transferência de impostos.

Eis o que dispõe o art. 29 da Canstituição:

"Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos §§ 2.º e 4.º do art. 15, e *dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado*, pertencem aos municípios os impostos...".

Resulta daí: *a*) que os Estados podem transferir impostos seus aos Municípios; *b*) que a transferência assim feita é de um impôsto já criado, instituído e regulado pelo legislativo estadual e não, já se vê, da competência legislativa para criá-los, instituí-los ou definí-los; *c*) que a transferência só pode se referir, òbviamente, aos impostos privativos dos Estados e nunca aos concorrentes.

Convém acentuar que a discriminação constitucional de rendas nada mais é do que uma distribuição de competências.

Ora, a competência em direito público, é um campo de atribuições e atividades cujo exercício se permite a uma entidade, a um órgão ou a uma autoridade. A sua outorga tem sempre o objetivo de atingir um interêsse público cuja realização o legislador reputa que só será concretizada através da atuação do titular por êle eleito ou escolhido.

Daí dizer Forsthoff que a outorga de competência é, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação: *Jede Kompetenzzuweisung ist zugleich eine Ermächtigung und eine Beschränkung*.[44]

A competência é, por isso, matéria de direito estrito e, como tal, inalterável. É ainda Forsthoff quem o afirma, ao asseverar que o titular de uma com-

42 Cf. op. cit., pág. 403.
43 Cf. op. cit., pág. 404.
44 Cf. Ernst Forsthoff, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 1953, 1.º volume, pág. 347.

petência não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência: *Die Kompetenz ist grundsätzlich für ihren Träger "unabänderlich". Dieser darf Befugnisse, die in die Zuständigkeit fallen, nicht übertragen".*[45]

Ora, temos, em resumo, que a competência é matéria de direito estrito e, como tal inderrogável. Partindo dêsse princípio pacífico e incontestável, vamos retirar duas decorrências lógicas de suma importância para a solução dos quesitos 1.º e 2.º da Consulente: *a*) saber quais os impostos que os Estados podem transferir; *b*) saber a quem compete decretar e regular os impostos transferidos e que coisa como tal deve entender-se.

12. Há um princípio geral de direito, cuja aplicação ao tema discutido é perfeita: *Nemo plus dat quam ipse habetur.*

E' manifesto que o Estado só pode transferir aos Municípios os impostos de que dispõe total e irrestritamente.

Não poderá transferir, já se vê, os impostos privativos da União, porque êstes totalmente não lhe peretencem: são de competência federal.

Também não poderá transferir os impostos concorrentes, porque só dispõe de 40% do produto da arrecadação dêstes, pertencendo o restante à União e aos Municípios, na proporção, respectivamente, de 20% e 40% (cf. art. 21 da Constituição).

Poder-se-ia objetar que, nesse caso, sendo admitida a transferência de impostos aos Municípios, no todo ou em parte, seria permitido que o Estado lhes transferisse a cobrança de parte dos impostos concorrentes, no montante de 80% da alíquota instituída, o que equivaleria à soma dos 40% da participação do Estado e dos 40% da participação dos Municípios no produto arrecadado, ficando o Estado com a arrecadação dos 20% restantes.

Também isso não seria possível, porque a Constituição expressamente determina que só os Estados podem arrecadar os impostos concorrentes: *"Os Estados farão a arrecadação de tais impostos,* e, à medida que ela se efetuar, entregarão 20% do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança" (art. 21, segunda parte).

Vê-se que nem isso seria admitido, porque a Constituição só admite, como aliás, assinala Aliomar Baleeiro, a arrecadação de impostos concorrentes pelos Estados.[46]

A matéria, como se disse, é de direito, estrito, não podendo o Estado, conseqüentemente, sob color de fazer transferência de impostos aos Municípios, derrogar o princípio da exclusividade da arrecadação estadual e da participação no produto à medida que aquela se efetuar, relativamente aos impostos de competência concorrente.

Quanto aos impostos concorrentes, só uma solução encontraria o Estado: a de, sob a forma de auxílio, subvenção, ou *grants-in-aid,* depois de arrecadá-los, entregar aos Municípios, além dos 40% do produto, que pertencem a êstes, os 40% da participação no produto, a que tem direito o próprio Estado.

Em caráter ilustrativo, convém recordar que a propósito existe um pronunciamento da Comissão dos Estudos dos Negócios Estaduais, de que resultou Exposição de Motivos Ministerial e despacho do Presidente da República, exatamente no sentido ora exposto.

Êsse pronunciamento é de particular importância, porque, é um dos raros que apreciam a matéria em face da vigente Constituição e, mais parti-

---

45 Op. cit., pág. 348. No mesmo sentido, cf. Francesco D'Alessio, *Istituzioni di diritto amministrativo italiano,* 1943, vol. I, pág. 237: *Ogni esercizio di potestà pubblica presuppoe sempre un interesse collettivo da soddisfare che trascende gli interessi singoli; e, se ciò è vero, come non può dubitarsi, l'inderogabilità della competenza appare pienamente giustificata.*

46 Cf. op. cit., pág. 403.

cularmente, porque se ocupa de uma hipótese de transferência do impôsto de exploração agrícola e industrial feita pelo próprio Estado da Bahia à Prefeitura Municipal de Macaúbas.

Vamos transcrever a Exposição de Motivos, nas partes que interessam ao debate:

"*Exposição de Motivos DIJ — DI/-2104-47-238, de 26 de abril de 1947.*

Excelentíssimo Senhor General de Divisão Eurico Gaspar Dutra, Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil.

O Senhor Interventor Federal no Estado da Bahia submeteu à elevada consideração de Vossa Excelência o projeto de decreto-lei da Prefeitura Municipal de Macaúbas, que fixa base para cobrança do "impôsto sôbre exploração agrícola e industrial".

.....

3. *Na Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais* (CENE), *o relator da matéria, examinando o assunto, entre outras considerações, observou que*: a) *o tributo em aprêço foi criado no Estado da Bahia pelo Decreto-lei estadual n.º* 475, *de* 21 *de março de* 1945, *e por êsse mesmo diploma legal transferido aos Municípios;* b) *em face da Constituição federal vigente, porém, os Estados sòmente podem transferir aos Municípios, no todo ou em parte, os impostos que lhes são especìficamente reservados no art.* 19, *porquanto a renda dos impostos que os Estados podem decretar além daqueles, é, pela própria Constituição dividida*: 40% *aos Estados;* 20% *à União e* 40% *aos Municípios onde o tributo fôr arrecadado* (*art.* 21); c) *o impôsto da exploração agrícola não está incluído entre os outorgados aos Estados pelo referido art.* 19; d) *"compete, pois, ao próprio Estado instituí-lo e fazer a sua cobrança", dando ao produto da arecadação o destino referido no art.* 21.....

4. *Nestas condições, a* CENE *opinou unânimemente, pela rejeição do projeto.*

5. *Nesse mesmo sentido pronuncio-me e, salvo melhor juízo de Vossa Excelência.*

.....

Benedito Costa Neto. — Arquive-se. *Em* 4-V-47. — E. DUTRA. [47]

Está demonstrada a impossibilidade de os Estados transferirem aos Municípios impostos de competência concorrente, em face do vigente estatuto constitucional.

Convém advertir que a situação não era a mesma em face da Carta de 1937.

Então, nada impedia a transferência, porque aquêle diploma, em seu art. 24, outorgava, em tôda a sua plenitude, a competência, concorrentemente com a da União, para a instituição dos impostos inominados, sem nenhuma limitação quanto à competência ou exclusividade da sede arrecadadora e sem nenhuma previsão de participação no produto arrecadado. Havia, apenas, a reserva da bitributação (sentido jurídico), no sentido da preferência do impôsto federal sôbre o estadual idêntico, como hoje continua a acontecer. Mas, a arrecadação tanto podia ser feita pela União, quanto pelo Estado, conforme fôsse uma ou outro, quem instituísse o impôsto, sem haver, por outro lado, nenhuma participação no produto arrecadado. [48]

Essa observação é de importância capital.

Importa não perder de vista o detalhe, a fim de não se laborar em êrro no exame de certa jurisprudência dos nossos Tribunais, que reconheceu, no regime de 1937, a constitucionalidade da transferência de impostos concorrentes aos Municípios.

À época, nada impedia, de fato, tal transferência, pois que, segundo o art. 24 da carta de 1937, os impostos concorrentes pertenciam, por inteiro e totalmente aos Estados, com a única e

47 Cf. *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, junho, 1947, n.º 22, págs. 60 a 61.

48 Cf. o que dissemos a propósito, no item 11 retro, *in medio*, dêste parecer.

exclusiva reserva da prevalência do impôsto federal idêntico. Não havia nenhuma exclusividade de competência para a arrecadação, tanto quanto não havia nenhuma restrição quanto à titularidade do produto arrecadado.[49]

São escassos os julgados dos nossos Tribunais, apreciando o problema da transferência de impostos pelos Estados aos Municípios. A jurisprudência mais abundante é a que diz respeito à instituição e cobrança de impostos concorrentes, inclusive os de produção (se assim puderem reputar-se) pelo próprio Estado.

Após 1946, só há um acórdão do Supremo Tribunal Federal, datado de 1949, enfrentando o problema.

O acórdão, porém, faz caso de frisar que o julgamento foi procedido em face da Constituição de 1937, como se pode ler na sua ementa:

"*Não infringia a Constituição de* 1937 a cobrança pelos Municípios do impôsto de exploração agrícola e industrial".[50]

Convém acentuar que o Ministro Lafayette de Andrada, na assentada de julgamento, pediu vista dos autos, para, em seguida, proferir seu voto, realçando ser o exame da constitucionalidade procedido em face do diploma de 1937:

"Do exame dos autos concluí pela procedência do voto do Relator Ministro Barros Barreto. Não há inconstitucionalidade no impôsto de exploração agrícola e industrial cobrado pelas Prefeituras de Cuiabá e Cocais, *frente à Constituição de* 1937".[51]

Fica, assim, demonstrado que, em face da Constituição federal de 1946, é inconstitucional a transferência de impostos de competência concorrente, feita pelos Estados aos Municípios.

Tais transferências, que eram admissíveis em face da carta de 1937, deveriam desaparecer dentro do prazo previsto pelo art. 13, § 2.º, inciso II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 1946.

Resta, pois, concluir que os únicos impostos transferíveis, nos têrmos do art. 29, são os de competência privativa dos Estados, enumerados no art. 19 da Constituição.

13. A outra indagação que ficou para ser analisada foi a de saber quem institui e regula os impostos transferidos e que coisa se deva entender por instituição ou criação de um tributo.

Já ficou assentado que os impostos transferíveis são os impostos de competência privativa dos Estados (art. 19).

Dentro da ordem de considerações que agora se passará a fazer, êsse fato é irrelevante.

Vimos que a competência é matéria de direito estrito e, como tal inderrogável e inampliável.

Ora, a Constituição dá competência aos Estados para *decretar* os impostos privativos (art. 19), tanto quanto lhes dá competência para, condicionalmente e cocorrentemente com a *União*, *decretar* impostos inominados.

Decretar significa criar por lei. Logo, o que a Constituição outorga aos Estados não é um impôsto, mas, a competência legislativa para criá-lo, instituí-lo, regulá-lo. A Constituição não cria impôsto: partilha, distribui a competência legislativa para criá-lo. Isto é óbvio.

Por outro lado, o art. 29 da Constituição admite que os Estados transfiram impostos aos Municípios.

Já agora, o que o Estado vai transferir é uma coisa certa, um impôsto, e não uma competência para criá-lo ou regulá-lo. Se só o Estado pode criar

---

49 Sôbre o estudo comparativo do art. 21 da Constituição atual e do art. 24 da Carta de 1937, cf. A. Gonçalves de Oliveira, *Comentário, in* "Revista de Direito Administrativo", vol. 8.º, págs. 101 a 105.

50 Acórdão do STF, de 28 de abril de 1949, no recurso extraordinário n.º 9.931 (Bibiano Pereira Leite e outros *versus* Prefeituras Municipais de Cuiabá e Cocais), Rel. Min. Barros Barreto, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 24, pág. 65.

51 Acórdão cit. na nota 49 supra.

os impostos que lhe competem e se êles podem transferir impostos, é evidente que a lei transferidora ou de habilitação terá de criar, instituir, regular o impôsto alienado. Do outro modo, o que se alienaria não seria a coisa, o ente, o impôsto, mas, uma faculdade, um poder, uma competência legislativa.

Compreende-se: só existe impôsto depois que uma lei (art. 141, § 34 da Constituição) o crie, institua, regule. O problema é ontológico: indaga-se da existência do impôsto.

Antes disso, não existe o impôsto: há, apenas uma virtualidade, uma potencialidade, um poder, uma competência para criá-lo, para dar-lhe existência.

Logo, se é com a lei que o impôsto nasce, daí decorre que essa lei há de ser decretada pelo poder competente.

Criado o impôsto de sua competência, poderá o Estado transferi-lo.

Mas, que coisa será criar um impôsto?

O problema é de fácil solução. Para que se considere existente um impôsto, é preciso que a lei instituidora regule, pelo menos: *a*) o seu fato gerador; *b*) o seu *quantum*, alíquota, ou, como diz Otto Mayer, a forma de arrecadação.

A propósito, tivemos oportunidade, em modesto estudo, de afirmar: "Quanto ao conteúdo, pelo menos, é exclusividade da lei a determinação do fato imponível ou gerador do tributo e do seu *quantum* ou alíquota. [52]

Se os impôstos só existem depois de criados por lei; se a criação por lei só se verifica quando esta estabeleça, no mínimo, o fato gerador e a forma de arrecadação, o *quantum* ou a alíquota; se os impostos de competência estadual, òbviamente, só podem ser criados por lei estadual; se aquilo que o Estado transfere é um impôsto, como tal já criado; a conclusão é simples: ao fazer a transferência, o Estado deverá ter criado, instituído ou regulado o impôsto, falecendo ao Município beneficiário qualquer competência legislativa para regular quaisquer daqueles aspectos. De outro modo, o que haveria fôra uma delegação de competência legislativa e não, como pretendeu a Constituição, a transferência de um impôsto.

Fica, assim, resolvido êsse último problema: é atribuição de Estado, no uso de sua competência legislativa, regular o impôsto que pretenda transferir e, dêsse modo, definir-lhe o fato gerador e o modo de arrecadação; o Município não tem competência legislativa para dispôr sôbre ambos os temas e, se o fizer, será inconstitucional o ato que praticar, por invasão da competência legislativa estadual.

14. No caso concreto que se aprecia, nem é necessário ir tão longe, porque a lei estadual de habilitação (Decreto-lei n.º 475) é expressa, no seu art. 2.º, quando declara que transfere, apenas, a cobrança ou arrecadação do impôsto de exploração agrícola e industrial e acrescenta que essa arrecadação se fará de acôrdo com as tabelas dos orçamentos municipais então vigentes.

Por seu turno, a Lei estadual n.º 140 (lei orgânica dos municípios) em nada altera a situação, porque volta a falar, apenas, em arrecadação ou cobrança, o que exclui qualquer idéia de outorga de competência legislativa para alterar os critérios adotados pela lei transferidora.

A arrecadação é, simplesmente, a atividade administrativa relacionada com a cobrança dos tributos.

Logo, mesmo que não existisse, em tese, a proibição de incursões do legislativo municipal na matéria, *in hypothesi* seria totalmente destituída de legitimidade a tentativa do Município de Santo Amaro de alterar, através da lei municipal n.º 6, a forma de arrecadação prevista nas tabelas do orçamento

52 Cf. Amílcar de Araújo Falcão, *O problema das fontes do direito tributário*. *in* "Revista de Direito Administrativo", vol. 41, pág. 15 e autores indicados na nota 9.

municipal do exercício de 1945, tabelas essas que foram expressamente incorporadas à lei transferidora do impôsto (Decreto-lei n.º 475).

15. *Conclusão.* — Passaremos a resumir as considerações até aqui desenvolvidas, para responder conjuntamente aos primeiro e segundo quesitos formulados pela consulente.

Como ficou assinalado, vários são os pronunciamentos no sentido da inconstitucionalidade do impôsto de exploração agrícola e industrial. Ainda recentemente, Seabra Fagundes [53] e Sampaio Dória [54] impugnaram a constitucionalidade dêste tributo.

Depois da Constituição de 1946, vários Estados têm-no extinto. [55]

Voltando ao nosso caso, dissemos, no início dêsse parecer, que o estudo do impôsto de exploração agrícola e industrial tem que ser feito em cada caso concreto, dado que sob aquêle *nomen juris* várias modalidades de tributação podem abrigar-se, conforme haja regulado a matéria o legislativo de cada Estado.

Interessa-nos, pois, o problema da tributação do açúcar e do mel de cana ou de engenho no Município de Santo Amaro.

Como acentuamos, a lei não determina o momento em que nasce a relação jurídica tributária, se no da retirada da fábrica ou usina ou se no da própria obtenção do produto acabado.

No primeiro caso, o impôsto será indiscutìvelmente de consumo e, portanto, inconstitucional, por invasão da competência privativa da União para decretar impostos sôbre o consumo de mercadorias (art. 15, II, da Constituição).

No segundo caso, o impôsto se classificará entre aquêles pròpriamente chamados de produção ou fabricação. No particular, há uma divergência de opiniões. Entendemos que os impostos de produção sejam uma *species do genus* impôsto de consumo. A doutrina prevalente assim pensa. Conseqüentemente, o impôsto de exploração agrícola e industrial, mesmo como tal considerado, continua a incidir no vício de inconstitucionalidade, pelo motivo acima apontado.

Há, contudo, respeitáveis opiniões que entendem tratar-se de um impôsto autônomo e independente, que deve ser situado, na discriminação constitucional de rendas, entre os impostos de competência concorrente. Nesse caso, ainda persistiria a inconstitucionalidade, já agora da transferência do impôsto ao Município, porque os Estados só podem transferir, de acôrdo com o sistema adotado pela Constituição de 1946, os impostos de sua competência privativa.

Respondo, assim, ao 1.º quesito da Consulta: o Município de Santo Amaro não pode arrecadar o impôsto em causa.

16. Quanto ao problema da transferência em si, demonstramos que compete, em tese, ao Estado transferidor disciplinar, instituir, criar ou decretar o impôsto a ser alienado e, conseqüentemente, definir o seu fato gerador e fixar o modo de arrecadação, o seu *quantum* ou alíquota. Falece ao Município qualquer competência legislativa, na espécie.

Mesmo que se desprezasse essa tese, no nosso caso concreto, o Estado só transferiu ao Município *a cobrança ou arrecadação* de impôsto, sendo, assim, inadmissível qualquer discussão que visasse a sustentar que, com isso, o Município se pudesse sentir encorajado a

---

53 Cf. *Parecer, in* "Revista Forense", vol. 140, pág. 85.

54 Cf. *Parecer, in* "Revista Forense", vol. 160, pág. 95.

55 Por exemplo, no Pará, êle desapareceu a partir do orçamento para o ano de 1950; no Maranhão, foi extinto a partir de 1952, por fôrça do art. 7º das Disposições Transitórias da Constituição do Estado; em Sergipe, a lei n.º 173, de 28 de outubro de 1949, mandou extingui-lo. Essas informações foram fornecidas pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.

atuar como se também tivesse recebido uma delegação legislativa para regular o impôsto em si e alterar o seu *quantum*, alíquota, ou forma de arrecadação.

Se nenhuma outra objeção existisse, seria evidente a flagrante inconstitucionalidade da lei municipal n.º 6, por invasão da competência legislativa do Estado para decretar impostos concorrentes, dos quais apenas se transferiu a cobrança ou arrecadação, de acôrdo com alíquotas e critérios prèviamente determinados.

Respondo, assim, ao 2.º quesito da consulta: o Município de Santo Amaro não pode legislar sôbre o impôsto de exploração agrícola e industrial, do qual só lhe foi transferida a cobrança ou arrecadação.

17. *O problema das taxas e a revogação das transferências de impostos.* O 3.º quesito da consulta suscita uma nova ordem de considerações. Já agora, trata-se de examinar a transferência do impôsto de exploração agrícola e industrial em face de um outro impôsto idêntico que o próprio Estado criou para si, posteriormente, com o nome de *taxa de estatística sôbre o contrôle da produção agrícola.*

E' evidente que o problema envolve uma indagação prévia, no sentido de saber se a chamada taxa de estatística sôbre o contrôle da produção é, de fato, uma taxa ou se é, ao contrário, um impôsto.

Recordamos que, conforme ficou antes acentuado, só é possível fazer-se a classificação *in genere* dos tributos, pela análise do respectivo fato gerador. [56]

Ora, examinemos o fato gerador da chamada taxa de estatística sôbre o contrôle da produção agrícola.

Duas leis, posteriores à transferência do impôsto de exploração agrícola e industrial, regulam a matéria. São elas as Leis estaduais ns. 451, de 20 de dezembro de 1951, e 531, de 24 de dezembro de 1952, que dispõem sôbre o quadro tributário do Estado para os anos, respectivamente, de 1952 e de 1953 e dão outras providências.

Ambas disciplinam o assunto com as mesmas palavras, a primeira no inciso V do quadro n.º 5 da Tabela que lhe é anexa e a segunda no inciso V da Tabela n.º 8, a ela anexa.

Diz, textualmente, o inciso V aludido de ambos aquêles diplomas:

"Taxas de estatística — Incidência.

V — contrôle da produção agrícola, sôbre as seguintes mercadorias produzidas no Estado para fins comerciais:

1 — Açúcar — por 50 quilos ou fração (um cruzeiro) ..... 1,00".

Temos aí a singularidade de o Estado da Bahia transferir para o Município de Santo Amaro, como impôsto, a que deu o nome de exploração agrícola e industrial, um tributo incidente sôbre a produção do açúcar e, posteriomente, vir instituir e cobrar para si, nas mesmas condições e com incidência ainda sôbre a produção de açúcar, outro tributo idêntico, com o nome de taxa de estatística sôbre o contrôle da produção agrícola.

A similitude dos fatos geradores de ambos é perfeita. Por outro lado, sendo iguais os tributos, possível não é conceituá-los de modo diverso. A distinção entre impôsto e taxa, em direito tributário, é pacífica hoje, de modo que, a um mesmo fato gerador, não podem corresponder a um só tempo um impôsto e uma taxa. Assim, ou estaremos diante de dois impostos, ou diante de duas taxas.

Temos, conseqüentemente, que a dita taxa de estatística incide sôbre a produção de açúcar. Há outras incidências da mesma cognominada taxa, sôbre compras de mercadorias, vendas de mercadorias a têrmo, exportação e movimento bancário.

Tratar-se-á, realmente, de uma taxa? Vejamos.

18. Muitos critérios têm sido propostos para distinguir as taxas dos im-

56 Cf. item 4 *retro* dêsse parecer.

postos. Não vamos discutí-los, não só porque tal debate excederia os limites e finalidades dêsse estudo, como porque a questão hoje se tornou acadêmica, uma vez assentada, como está, a solução definitiva e pacífica da matéria.

Suprimiremos, pois, maiores considerações a respeito, limitando-nos a invocar trabalho nosso, estudando o assunto. [57]

A diferença reside, repetimos, na natureza do fato gerador.

Como se sabe, o que caracteriza a taxa é que ela constitui uma contraprestação por serviços divisíveis efetiva ou potencialmente prestados pelo Estado aos contribuintes, isto é, solicitados pos êstes ou postos à sua disposição. O impôsto, inversamente, é a contribuição exigida pelo Estado para o custeio dos seus serviços gerais.

Vê-se, assim, que o traço distintivo da taxa reside na natureza do seu fato gerador, encarado sob os pontos de vista objetivo e subjetivo.

Objetivamente, o fato gerador da taxa é um fato imediatamente realcionado com a prestação ou a disponibilidade do serviço.

Subjetivamente, ou seja, quanto à atribuição do fato gerador ao sujeito passivo da obrigação tributária, é necessário que o tributo só seja devido por aquêles, exclusivamente, que se utilizam efetiva ou potencialmente do serviço, isto é, por aquêles que solicitam, recebem ou dispõem dêste.

Eis como a propósito se pronuncia Rubens Gomes de Sousa:

"Taxa é o tributo instituído para remunerar um determinado serviço ou uma determinada atividade especial do Estado, e que seja *cobrado sòmente dos contribuintes — que de fato se utilizem dêsse serviço ou atividade, ou os tenham à sua disposição*. Fora desta hipótese, isto é, quando seja cobrado indistintamente de todos os contribuintes, o tributo não será taxa, mas impôsto". [58]

No nosso trabalho já mencionado, dissemos o seguinte:

"Taxa é o tributo auferido pelo poder público, para o custeio de certos e determinados serviços ou atividades públicas, e cujo nascimento se condiciona à *utilização*, *disposição* ou *solicitação*, por pessoas individualizadas, do funcionamento dos ditos serviços ou atividades" (cf. Grizziotti e Pugliese, aí invocado, *Princípios de Política, Derecho Y Ciencia de la Hacienda*, pág. 386; Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributário*, 1951, pág. 43; Morselly, *Compendio de Ciencia de las Finanzas*, pág. 57). A distinção, pois, flui de tal conceituação e fixado o sentido da expressão taxa, se tem, decorrentemente, o conceito de impôsto, que constitui uma noção negativa". [59]

E' verdade que o Decreto-lei federal n.º 2.416, de 17 de julho de 1940 exige que o produto da taxa tenha destinação determinada.

Êsse elemento, porém, pode existir também nos impostos, caracterizando a categoria dos chamados impostos com destinação determinada ou impostos ligados (*Zweeksteuern, gebundenen Staatseinnahmem, imposte di scopo*). [60]

Sendo um elemento comum à taxa e ao impôsto, a destinação especial opera, apenas, como critério negativo, para negar a existência de taxa, nunca para afirmá-la.

Reiteramos o que já escrevemos antes:

---

57 Cf. Amílcar de Araújo Falcão, *Taxa e Impôsto — O problema da Taxa de Estatística baiana*, in "Revista Forense", cf. 159, maio-junho de 1955, pág. 488. Convém acentuar que êsse trabalho foi escrito, precisamente, com o propósito de estudar a taxa de Estatística do Estado da Bahia.

58 Cf. *Compêndio* cit., págs. 140 a 141.

60 Cf. nosso trabalho *Taxa e impôsto* . . . cit., págs. 489 a 490; Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio* cit., pág. 140; Giorgio Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, 1938, pág. 558; A. D. Giannini, *Il rapporto* cit., págs. 8 a 13.

"A possibilidade de fazer-se tal destinação justifica a existência da taxa. Onde não existir, não há taxa. Mas, existindo, o tributo poderá ser taxa ou impôsto". [61]

Fácil é concluir que a taxa de estatística sôbre o contrôle da produção do açúcar, sendo devida pela generalidade dos contribuintes, pelo simples fato de produzirem açúcar, sem nenhuma relaçoã imediata com a utilização efetiva ou potencial do serviço de estatística do Estado, é um impôsto e, especìficamente, um impôsto de produção ou, de acôrdo com a nomenclatura mandada adotar pelo Decreto-lei federal n.º 2.416, um impôsto sôbre a exploração agrícola e industrial do açúcar.

Em resumo: taxa de estatística sôbre o contrôle da produção agrícola e impôsto de exploração agrícola e industrial são uma só e a mesma coisa.

19. Portanto, o Estado transferiu aos Municípios um impôsto e, posteriormente, com o disfarce de um *nomen juris* inadequado, retomou-o para si.

E' evidente que, sendo inderrogável, como dissemos, a competência, não a perde o Estado, ao transferir impostos aos Municípios. Pode o Estado utilizá-la em qualquer época, seja para modificar os princípios contidos na lei de habilitação, seja para suprimir a transferência.

Essa supressão pode ser expressa ou tática. No primeiro caso, revoga-se *in expressis verbis* a lei transferidora. No último, uma lei posterior atribui ao próprio Estado o impôsto transferido.

E' o caso da chamada taxa de estatística, relativamente ao açúcar.

Através de sua instituição, nada mais fêz o Estado do que retomar, como lhe era facultado, o impôsto de exploração agrícola e industrial.

Hipótese idêntica já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em Acórdão unânime de 28 de abril de 1949.

Transcrevemos aqui os votos do Relator, Sr. Ministro Lafayette de Andrada e do Ministro Hahnemann Guimarães:

"*O Sr. Ministro Lafayette de Andrada* (Relator) — O impôsto agro-industrial que a Prefeitura do Buriti-Alegre, cobra, recái diretamente sôbre a terra, e é calculado proporcionalmente à extensão do imóvel. O Estado de Goiás cobra o impôsto territorial de acôrdo com o mesmo critério.

Portanto é o mesmo impôsto cobrado pelo Estado e pelo Município — recaem os dois impostos sôbre a mesma propriedade e igual é o critério de sua avaliação: há pluralidade de agentes e identidade de tributação.

O voto vencido do ilustre Desembargador José Campos, com muita clareza e sólidos fundamentos mostra a existência da bitributação. Adoto êsse voto como razão de decidir.

Dou, assim, pela inconstitucionalidade do tributo municipal".

"*O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães* — Sr. Presidente, o eminente Senhor Ministro Relator acaba de demonstrar que o impôsto agro-industrial é o mesmo impôsto territorial. O nome é diverso, mas a coisa é a mesma. Há identidade de impostos e, havendo identidade, está caracterizada a bitributação. Estou de acôrdo com S. Excia.". [62]

Embora mereça reparos o uso impróprio de certas expressões, a tese fomentada pelo julgado é perfeita.

Podemos concluir que é ilegítima a cobrança do impôsto em causa sôbre o açúcar pelo Município de Santo Amaro, além do mais, por ter desaparecido a sua transferência com a retomada do tributo pelo Estado.

Convém assinalar que em nada altera o problema a circunstância de recente lei estadual haver supresso a incidência da taxa de estatística sôbre o açúcar.

---

61 Cf. nosso estudo *Taxa e impôsto*, cit., pág. 490.

62 Cf. acórdão unânime do Tribunal Pleno no recurso extraordinário n.º 11.852, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 29, págs. 252 a 258.

Prevalece, no caso, o princípio contido no art. 2.º § 3.º da Lei de Introdução do Código Civil (Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942), *in verbis*:

"Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência".

A eficácia repristinatória só se configura, quando expressamente determinada.

Portanto, revogada que foi, no caso do açúcar, a lei transferidora, não há falar em restauração espontânea da transferência, ante a inexistência de expresa determinação de efeito repristinatório.

Respondo, pois, ao terceiro quesito: a partir da posterior decretação da taxa de estatística sôbre o contrôle da produção do açúcar, desapareceu, no particular, a transferência do impôsto de exploração agrícola e industrial.

20. *Bitributação* — Passo a ocuparme da matéria relacionada com o quarto e último quesito.

Não há maiores considerações a fazer no particular. Os aspectos que interessam ao deslinde da questão já foram compridamente estudados, quer no capítulo relativo à conceituação jurídica de taxa, quer no relativo aos impostos concorrentes.

Remetendo-nos a êles, damos por demonstradas as considerações relacionadas com ambos os temas.

Ficou visto que, em matéria de competência tributária concorrente (art. 21), a Constituição adotou o princípio do direito público alemão, da prevalência da lei federal sôbre a lei estadual, *Bundesrecht bricht Landesrecht*.

Assim é que, tôda vez que a União criar impôsto de competência concorrente, automàticamente desaparece a competência do Estado para cobrar impôsto idêntico. Portanto, se não existia impôsto concorrente da União e depois esta veio a criá-lo, a conseqüência é que o impôsto idêntico do Estado, que antes era legítimo, desaparece a partir de então.

No direito positivo pátrio, é êsse o único caso de bitributação jurìdicamente relevante.

Ante o nosso sistema de discriminação constitucional de rendas, de três modos se ilegitimam os impostos criados fora da cédula de competência privativa: *a*) se o impôsto criado por uma entidade federada corresponder a algum dos impostos de competência privativa de qualquer das demais entidades federadas, haverá invasão de competência e conseqüente inconstitucionalidade do tributo; *b*) se fôr o Município a entidade instituidora do impôsto e êste não couber na sua cédula privativa, haverá igual *invasão de competência*, porque o Município só dispõe da cédula privativa, excluído, como ficou pelo art. 21 da Constituição federal, da cédula concorrente; *c*) se fôr o Estado a entidade instituidora do impôsto e êste se situar na cédula concorrente, a existência ou a superveniência de impôsto federal idêntico, ilegitimará dito tributo estadual, que incidirá em *bitributação*.

21. Importa verificar, pois, se, admitida (o que contestamos e só toleraremos *ad argumentandum*) a definição do impôsto de exploração agrícola e industrial criado pelo Estado como um impôsto de competência concorrente, a União possui, no seu quadro tributário, um impôsto idêntico, ou seja, um igual impôsto de exploração agrícola e industrial, ou melhor ainda um impôsto de produção ou de fabricação, similar. Se isso ocorrer, haverá bitributação, desaparecendo o impôsto criado pelo Estado.

No caso do açúcar, existe, indiscutìvelmente, a aludida bitributação.

Efetivamente, a União instituiu, pelo Decreto-lei n.º 1.831, de 4 de dezembro de 1939, um tributo ,a que deu o nome de taxa; taxa de defesa da produção e taxa de estatística, incidentes respectivamente, sôbre a produção do açúcar e da rapadura.

Diz o art. 1.º do diploma aludido:

"Art. 1.º Fica instituída a taxa de defesa de 1,50, por saco de 60 quilos

de açúcar produzido nos engenhos e a de estatística de 0,50, por carga de rapadura de 60 quilos".

Trata-se, efetivamente, de uma taxa, ou se trata antes de um impôsto?

Apliquemos ao caso o critério já por nós estabelecido, no item 18 dêsse parecer.

Qual será o fato gerador da suposta taxa? Quem são os seus contribuintes?

Ora, quanto à primeira questão, a solução está em saber se o fato gerador é um simples fato da vida comum, que o legislador considerou, elegeu como índice de capacidade contributiva, ou se, inversamente, se trata de um fato relacionado imediatamente com a utilização ou a disponibilidade de um serviço divisível da União: na primeira hipótese, haverá impôsto, na segunda, taxa.

Ora, o fato gerador daquelas chamadas taxas não tem nenhuma correlação com qualquer prestação de serviços de que seja beneficiário ou destinatário o contribuinte.

O pagamento da taxa é exigido pela ocorrência de um fato da vida comum, a produção ou fabricação de açúcar e rapadura, que traduz apenas um índice de capacidade econômica dos contribuintes a que se atribua aquêle mencionado fato.

A atividade do I.A.A. se consubstancia em uma intervenção estatal dirigida, não a conceder vantagens ou benefícios ao produtor de açúcar diretamente, mas a fomentar a produção nacional do açúcar, visando aos interêsses nacionais de propiciar o aumento da exportação e o abastecimento do mercado consumidor interno.

E' verdade que, indireta e secundàriamente, o contribuinte se beneficia com a existência do serviço de que se trata.

Não há nenhuma relação de causalidade entre a produção do açúcar e os serviços prestados pelo Estado no particular, a não ser que se queira levar em conta aquela correlação indireta que existe entre tal fato e a defesa externa, a manutenção da paz interna, a existência do Estado, enfim.

Se passarmos a estudar o problema em face da categoria de contribuintes chamados a responder pelo tributo, teremos que verificar se êstes são considerados *uti singuli*, individualizadamente, como sendo aquêles, apenas, que se utilizam efetiva ou potencialmente do serviço, ou se são considerados genèricamente, como sendo quaisquer pessoas a quem se atribua o fato gerador, isto é, que produzam ou fabriquem açúcar e rapadura. No primeiro caso, ter-se-á uma taxa e no último, um impôsto.

Já vimos que contribuintes das chamadas taxas são, genèricamente, todos aquêles que fabriquem ou produzam açúcar.

Trata-se, pois, de um impôsto.

22. E' verdade que a lei entregou a sua cobrança ao Instituto do Açúcar e do Álcool.

Vimos que a destinação especial não descaracteriza o impôsto. Pelo contrário, define uma espécie de impostos, os impostos com destinação especial, ou, como preferem os alemães, os impostos ligados.

Temos, conseqüentemente, que as taxas de defesa estudadas nada mais são do que verdadeiros impostos ligados.

A mesma caracterização deve ser dada a taxa instituída pelo Decreto-lei federal n.º 3.855, de 21 de novembro de 1941 (art. 144), incidente sôbre a produção de cana (1,00 por tonelada); como, presentemente, só nos interessa o problema do açúcar, deixamos à margem êsse outro aspecto.

23. O fato de ser delegado o tributo a um serviço descentralizado, uma autarquia, não lhe altera a natureza.

A paraestatalização é, simplesmente, uma técnica de organização dos serviços do Estado. Não altera a natureza pública do ente, ou de seus serviços e atividades.

A *parafiscalidade*, para usar o vocabulário tão do gôsto do Professor Morselli, não tem nenhum traço essencial que a distinga da chamada *fiscalidade*. A distinção entre os tributos permanece inalterada, quer o produto de sua arrecadação vá integrar o orçamento

da entidade centralizada, quer se destine a figurar no orçamento da entidade paraestatal.

E' êsse o resultado a que tem chegado a doutrina moderna, como se pode examinar em Mérigot,[63] Laufenburger,[64] Laferrière,[65] Aliomar Baleeiro,[66] e inúmeros outros autores.

Logo, é irrelevante êsse aspecto para a discussão que aqui se trava.

24. Vimos, assim que há perfeita identidade entre o impôsto de exploração agrícola e industrial sôbre o açúcar e a chamada taxa de defesa da produção do açúcar.

No nosso entender, ambos os tributos são impostos de consumo, da competência privativa da União, do que resulta a inconstitucionalidade do primeiro, por invasão de competência.

Admitindo-se, porém, que êles possam conceituar-se como de competência concorrente, é manifesta a ilegitimidade da exigência do impôsto de exploração agrícola criado pelo Estado, por incorrer em bitributação.

Há, nesse sentido, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Eis o que ficou decidido no acórdão unânime da Suprema Côrte, proferido no recurso extraordinário n.º 10.745 (Relator Ministro Barros Barreto), tal como se verifica da sua ementa,

"E' inconstitucional e constitui bitributação o impôsto de exploração agrícola e industrial cobrado pelo Estado de Minas Gerais".[67]

Em resumo, e respondendo ao quarto quesito formulado pela consulente, concluo que o impôsto de exploração agrícola e industrial, no caso do açúcar, incide em bitributação com a chamada taxa de defesa da produção do açúcar, instituída pelo Decreto-lei federal n.º 1.831, de 4 de dezembro de 1939.[68]

25. Conclusão: Podemos responder sumàriamente aos quesitos apresentados pela consulente do modo como se segue:

---

63 Cf. *Éléments d'une théorie de la parafiscalité, in* "Revue de Science et de Législation Financières", 1949, vol. 41, pág. 134.

64 Cf. *À propos du point de vue théorique de la parafiscalité, in* "Revue" cit., 1951, vol. 43, pág. 340.

65 Cf. *Traité élémentaire de science et législation financières,* em colaboração com Marcel Waline, 1952, pág. 244.

66 Cf. *Alcuni problemi politici e giuridice della parafiscalità, in* "Archivio Finanziario", 1954, vol. IV, pág. 5; também, *Uma Introdução* etc. cit., vol. 2.º, pág. 385.

67 *In Revista de Direito Administrativo,* vol. 24, pág. 66. O voto do Relator, Ministro Barros Barreto assim está escrito: — "Esta Egrégia Côrte Suprema, pronunciando-se sôbre relevante questão tributária, na assentada de julgamento do recurso extraordinário n.º 4.207, de Minas Gerais, a 11 de junho de 1941, e do qual foi relator o eminente Ministro Laudo de Camargo, decretou com o meu voto, a inconstitucionalidade do impôsto de exploração agrícola e industrial. Tratando-se de bitributação, ao Poder Judiciário competia, inegàvelmente, conhecer do caso em tela, referente à cobrança estadual da antiga taxa de defesa da produção do açúcar e álcool, que incidia na censura constitucional, pois já vinha sendo arrecadada pela União como taxa remuneratória de serviço federal, isto é, para execução de medidas de proteção da indústria açucareira e de amparo e estímulo à produção e desenvolvimento do álcool anidro, inclusive manutenção do Instituto do Açúcar e do Álcool". E, linhas adiante, acrescenta: "*Matéria soberanamente apreciada e julgada pelo Supremo Tribunal Federal* e que, assim, por sua manifesta extemporaneidade, está a merecer repulsa liminar". Cf. loc. cit., pág. 71.

68 Convém assinalar que o fato de o Decreto-lei federal n.º2.416 arrolar entre os títulos do orçamento da receita dos Estados o impôsto sôbre exploração agrícola e industrial não tem nenhuma influência sôbre o problema. O diploma em causa não transferiu ao Estado, como não poderia fazê-lo, nenhum impôsto. Limitou-se, consoante anteriormente dissemos, a estabelecer um princípio de padronização orçamentária. Leiam-se, a propósito, as oportunas observações de Gerson Augusto da Silva, op. cit., pág. 138: "Em 1939, ao ser elaborado o padrão orçamentário para os Estados e Municípios (refere-se ao Decreto n.º 2.416; nossa é a ressalva), encontraram-se os técnicos diante de uma situação de fato: a presença dêsses tributos (os impostos de explo-

Ao 1.º quesito: Não.
Ao 2.º quesito: Não.
Ao 3.º quesito: Igualmente não.
Ao 4.º quesito: Sim.
E' o meu parecer.

Rio, 20 de março de 1956. — ***Amílcar de Araújo Falcão***, Professor de Direito Tributário nos Cursos de Administração do DASP e Assistente Jurídico do Ministério das Relações Exteriores.