CONSIDERAÇÕES SÔBRE O REGIME TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CARLOS GUIMARÃES DE ALMEIDA
Advogado no Rio de Janeiro

SUMÁRIO: — *Fundamento da tributação. Competência fiscal no regime federativo. Regras constitucionais. Anualidade dos tributos. Capacidade do contribuinte. Igualdade perante a lei. Violações de princípios constitucionais pelos Estados. Impôsto de vendas e consignações. Taxas e fundos diversos. Acumulação de impostos. A norma do art. 141, § 34, da Constituição. Impôsto de indústrias e profissões. Tensão tributária e sonegação. Conclusões.*

1. Desde a mais remota antigüidade o tributo é manifestação do poder político. Onde existe um govêrno, o tributo aparece, como uma das suas enérgicas manifestações.

É que ao lado das suas atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais e tantas outras decorrentes da sua atual complexidade, o Estado exerce, também, uma atividade financeira, visando a obtenção, a administração e o emprêgo dos meios patrimoniais necessários para o desempenho daquelas mediante as quais realiza os seus fins.

A atividade financeira do Estado desenvolve-se em três campos, o da receita, compreendendo a obtenção de recursos patrimoniais; o da gestão, relacionada com a administração e conservação do patrimônio público; e o da despesa, que diz respeito ao emprêgo de recursos patrimoniais, para às conseqüêntes necessidade do erário público.

O objeto dêste trabalho, prende-se ao primeiro daqueles aspectos, isto é, o da receita, que assumiu, ùltimamente, capital importância, em face do crescente alargamento das atividades do Estado, com a paralela solicitação, à economia particular, de ingressos cada vez maiores, para atender às conseqüentes necessidades do erário público.

E sua finalidade específica é uma análise, embora apertada, da situação atual dessa contigência, para constatar se está sendo mantido o equilíbrio

necessário entre aquela solicitação do poder público e a capacidade contributiva do povo brasileiro.

2. Inicialmente, deve ser acentuado que êsse equilíbrio não é uma simples aspiração, embora legítima, dos contribuintes, porém uma garantia constitucional, que encontra suas raízes na história política da humanidade.

É a Ciência das Finanças que estabelece os princípios fundamentais da tributação, mas nos países de constituição rígida e de contrôle judicial das leis e atos administrativos, tais princípios geralmente são corporificados em regras estáveis, que funcionam como limitações ao poder de tributar, tal qual assinala Aliomar Baleeiro.

Na Constituição de 1946 várias regras dessa natureza tiveram acolhida, convindo assinalar que sua importância é tanto mais fundamental em virtude da estrutura política do país, que, adotando o regime federativo, pressupõe a atuação simultânea, no campo econômico, de três competências fiscais distintas — a federal, a estadual e a municipal.

Dentre essas regras devem ser destacadas, por sua maior importância para os contribuintes, as seguintes:

I. A da legalidade da tributação, constante do § 34 do art. 141.

II. A da anualidade do tributo, isto é, a da necessidade de autorização orçamentária anual para a sua cobrança, exceto quanto aos impostos extraordinários de guerra e os de Alfândega, também inscrita no § 34 do art. 141.

III. A da capacidade econômica do contribuinte, com as conseqüências lógicas de personalização, gradação e proibição dos tributos confiscatórios, contida nos arts. 202; 15 § 1.º; 19, IV e § 1.º; e 141 § 1.º.

IV. A da igualdade de todos perante a lei, mencionada no § 1.º do art. 141, completada pelas da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional e a da uniformidade do impôsto de vendas e consignações, quanto à procedência e ao destino das mercadorias, e de qualquer tributo estadual ou municipal quanto à procedência dos bens, previstas, respectivamente, nos arts. 19, § 5.º, e 32.

V. A da imunidade do tráfego, interestadual e intermunicipal, exceto taxas para construção e conservação e melhoramento de estradas inserta no art. 27. O território nacional, para fins tributários, constitui uma unidade econômica (arts. 17, 27 e 32).

Antes, porém, de verificar como essas regras têm sido respeitadas pela legislação tributária brasileira em geral, convém registrar que, em conseqüência da estrutura política do país, provendo aquelas três entidades públicas com poder impositivo, a Constituição teve de proceder à discriminação da competência tributária de cada uma delas.

Admitindo que essa discriminação de rendas entre a União, os Estados e os Municípios não esgotava o campo impositivo dos mesmos, a Constituição dispôs, no seu art. 21, que aos dois primeiros é facultado decretar outros tributos além dos que lhes são reservados, mas desde logo estabelecendo que o impôsto federal exclui o estadual idêntico, e que 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.

Por outro lado, ao fazer aquela discriminação nem sempre foi feliz a Constituição na terminologia empregada, pois algumas vêzes alude a um impôsto de configuração rígida, mediante referência ao próprio fato gerador, enquanto em outras o tributo é nomeado em função do gênero econômico das transações ou das fases da circulação que atinge.

Dessa imperfeição técnica resulta que os impostos designados mediante expressões vagas e vazias de conteúdo jurídico, de que é exemplo típico o de indústrias e profissões, são passíveis de elastério e deformidades, que os levam a invasões do campo tributário reservado aos outros entes públicos.

Sob êsse último aspecto o problema tributário ainda se complica, do ponto-de-vista constitucional, com a inevitável possibilidade da superposição de ônus fiscais reservados a entidades diferentes, isto é, a incidência de uns sôbre o valor de outros, o que, em inúmeros casos, apresenta aspectos evidentemente intoleráveis.

Firmados êstes pressupostos, é o momento, então, de conferir até que ponto a União Federal, os Estados e os Municípios os têm respeitado, mantendo aquêle desejado equilíbrio entre os interêsses do Fisco e os dos contribuintes, ou, ao contrário, desatendendo-o.

3. A União Federal várias vêzes tem violado a norma constitucional da anualidade dos tributos, majorando-os em virtude de leis sancionadas após a publicação das leis orçamentárias, com a declaração de que entrarão em vigor na data de sua publicação.

Assim o fêz várias vêzes no tocante à chamada "taxa de educação e saúde", verdadeiro impôsto criado pelo Decreto n.º 21.335, de 29-4-32, elevado, naquelas condições, pelas Leis ns. 931, de 25-11-49, e 1.254, de 4-12-50, até sua extinção pelo art. 4.º da Lei n.º 3.519, de 30-12-58.

Ainda dessa maneira procedeu em 1958, quando, pelas Leis ns. 3.519 e 3.520, ambas de 30 de dezembro, alterou a legislação, respectivamente, dos impostos de sêlo e de consumo, majorando diversas das respectivas alíquotas.

Ora, a verdadeira interpretação do § 34 do art. 141 da Constituição, sufragada por todos os seus comentadores e prestigiada pelo Supremo Tribunal Federal, é no sentido de que a legalidade de cobrança de qualquer tributo ou de qualquer aumento do mesmo depende de duas leis sucessi-

vas: primeiro, a lei criando-o ou elevando-o; depois, a previsão da sua cobrança ou do respectivo aumento na lei orçamentária do exercício.

E tanto é assim que, recentemente, em dezembro do ano passado, tendo o Govêrno tentado promover uma reforma tributária, com a agravação daqueles mesmos impostos, após a sanção e publicação do orçamento para 1962, o Congresso não o acompanhou nesse propósito, inclusive em virtude de decisão contemporânea do Supremo Tribunal Federal, reafirmando sua jurisprudência contrária a semelhante violação da Carta Magna.

No concernente à violação da norma que manda observar, nas leis tributárias, a capacidade contributiva do contribuinte, a legislação relativa ao impôsto de renda tem pecado por flagrante desrespeito à mesma, deixando de reajustar a tabela do impôsto complementar progressivo das pessoas físicas no proporção equivalente à contínua e galopante desvalorização da moeda.

Tem-se procurado explicar essa injustiça com a finalidade social dos impostos. Ninguém contesta que a tributação constitui uma das mais importantes armas para que o Estado mitigue as desigualdades de riqueza, canalizando seus rendimentos para fins sociais. Nas daí a admitir que o Fisco desconheça os efeitos evidentes do processo inflacionário, que não tem meios de sustar e, muito menos, de paralisar, vai um abismo.

Ainda recentemente, na projetada reforma tributária acima aludida, foi feita uma tentativa nesse sentido, com a pretendida revogação do dispositivo vigente, que determinava entrasse em vigor, em 1962, uma nova tabela do impôsto de renda, procurando atender àquele objetivo.

Nessa mesma reforma tributária propôs-se a elevação do denominado impôsto sôbre os lucros auferidos na venda de propriedades imobiliárias urbanas para 30%, quando se sabe que êsse lucro é inexistente, já que a suposta mais-valia do imóvel provém, quase exclusivamente, da desvalorização da moeda decorrente da infração que infelicita a Nação e para cujo aceleramento, em proporção assustadora, o Govêrno federal tem concorrido desenganadamente.

Igualmente tem a União Federal violado o princípio da igualdade de todos perante a lei, distinguindo discricionàriamente a situação dos contribuintes no tocante ao impôsto de consumo. Assim é que aos contribuintes que pagam êsse impôsto por verba, e por quinzena, até o último dia da quinzena subseqüente, é permitida a dedução do valor do impôsto de consumo relativo às matérias-primas e outros produtos adquiridos para emprêgo na fabricação ou acondicionamento dos produtos tributados; enquanto tal direito não é reconhecido aos contribuintes que pagam o impôsto mediante selagem direta e aos quais é exigido que o tributo seja pago antes da saída dos produtos das fábricas.

4. Os Estados não têm tido procedimento melhor no terreno tributário. Ao contrário, além de terem violado, quase todos, os mesmos prin-

cípios constitucionais vulnerados pela União Federal, outros deslizes têm cometido nesse particular.

De início, considere-se que, na partilha tributária constante da Carta Magna lhe foi reservado o impôsto de vendas e consignações, que no Brasil veio a constituir o impôsto indireto mais antieconômico, pernicioso e tentacular dentre todos que integram o catálogo tributário do país.

É curioso recordar, entretanto, que êsse impôsto foi excogitado com a colaboração das próprias classes produtoras. Sua instituição, como é por demais sabido, está ligada a disposições de direito mercantil. O art. 219 do Código Comercial obrigava o vendedor a apresentar ao comprador, nas vendas em grosso ou por atacado, entre comerciantes, no ato da entrega das mercadorias, a respectiva fatura ou conta em duas vias assinadas, ficando uma com o vendedor e outra com o comprador. Mas essa disposição não era observada. O comércio não a cumpria por motivos que não vêm ao caso esclarecer.

Em 1922, todavia, visando a prestigiar a negociabilidade das duplicatas como títulos de crédito, o Congresso das Associações Comerciais do Brasil, então reunido na cidade do Rio de Janeiro, propôs ao Governo federal a instituição da duplicata da fatura com o caráter de título cambiário, interessando-o nessa providência pela criação de um impôsto proporcional sôbre as vendas documentadas pela duplicata.

Essa sugestão foi acolhida pelo Govêrno federal na Lei n.º 4.625, de 31-12-1922, regulamentada pelo Decreto n.º 22.061, de 9-11-32, que dispôs não sòmente sôbre a matéria de direito comercial referente à duplicata, como sôbre a matéria de direito tributário relativa ao impôsto de vendas e consignações.

O grande comercialista Carvalho de Mendonça já então profetizava que o comércio havia criado um flagelo, advertindo-o de que contra êle não poderia clamar, por ter sido o grande culpado de sua criação.

Com efeito, instituído, em 1922, como impôsto federal, na base uniforme de 0,3% *ad valorem*, a partir da Constituição de 1934 passou para a competência tributária dos Estados, dando margem a uma série de árduos problemas jurídicos e econômicos de indisfarçável gravidade.

I. O primeiro dêles, afinal solvido pelo Decreto-lei federal n.º 915, de 1-12-1938, foi o da sua incidência nos casos de transferência de mercadorias entre os vários estabelecimentos da mesma pessoa física ou jurídica. Questões intermináveis surgiram em face dos Estados para onde tais mercadorias são transferidas pretenderem cobrar o impôsto, antecipadamente pago, de acôrdo com aquela lei federal, ao Estado onde foram produzidas. O Supremo Tribunal Federal, em centenas de acórdãos, tem prestigiado o Decreto-lei federal n.º 915, considerando-o absolutamente constitucional, mas, apesar disso, os impecilhos às suas normas, opostos por vários Estados, continuam proliferando.

Haja vista que, não podendo cobrar diretamente impôsto de vendas e consignações sôbre as mercadorias transferidas para os seus territórios com o referido tributo antecipadamente pago, nos têrmos do Decreto-lei n.º 915. procuram iludi-lo mediante a criação de supostas taxas, por isso mesmo inválidas, ou de impostos com fato gerador desvirtuado, numa tentativa de lograr o mesmo resultado.

É o caso da "taxa de recuperação econômica" do Estado da Paraíba, criada pela Lei n.º 2.037, de 11-4-59, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e já revogada; da "taxa de eletrificação, fluoração, abastecimento d'água e melhoramento do Estado", de Pernambuco, criada pela Lei n.º 3.788, de 28-11-60, ainda em discussão; da "taxa de assistência social", do Estado de Sergipe, criada pela Lei n.º 1.001, de 8-11-60, também ainda pendente de discussão; da "taxa de serviços de recuperação econômica", do Estado da Bahia, criada pela Lei n.º 1.372, de 29-12-60, igualmente em discussão; do "impôsto sôbre transações", do Espírito Santo, criado pela Lei n.º 1.456, de 10-12-59, do mesmo modo em discussão; da "taxa de desenvolvimento econômico", de Goiás, criada pela Lei n.º 3.750, de 9-11-61, em discussão judicial; e do "impôsto sôbre tabacos e derivados", do Estado de Sta. Catarina, objeto da Lei n.º 2.772, de 21-7-61, também sujeito a discussão.

Em todos êsses casos os Estados interessados procuraram esquecer, deliberadamente, os princípios cardiais de direito tributário, que governam a classificação das várias imposições fiscais previstas na Constituição. É de rigor a distinção entre *impôsto e taxa.*

No regime da Constituição de 1946, segundo opinam seus mais autorizados comentadores e tem decidido o Supremo Tribunal Federal, essa distinção é intransponível. O Decreto-lei n.º 2.416, de 17-7-40, que, na vigência da Carta de 1957, ampliou êsse conceito de taxa, é incompatível com as normas gerais do direito tributário inscritas na Constituição de 1946.

O caráter distintivo entre os impostos, pròpriamente ditos, de um lado, e, de outro lado, as taxas, no direito positivo brasileiro, continua a ser e consiste em que os primeiros não se destinam a indenizar a Administração pública de uma utilidade ou serviço prestado diretamente ao contribuinte, ao passo que as últimas têm, exatamente, êsse destino, e na contraprestação recebida pelo contribuinte encontram a sua equivalência e a sua razão jurídica.

Mas não é só do ponto-de-vista tributário que o impôsto de vendas e consignações tem dado margem a veementes querelas, pois a matéria, em virtude da sua enorme importância econômica, já resvalou para o terreno político, ameaçando a unidade nacional, como se viu por ocasião da discussão e votação, na Câmara dos Deputados, do Projeto n.º 813, do deputado João Menezes, que pretende alterar o sistema vigente, sob a alegação de que está permitindo a exploração dos Estados agrícolas, menos desenvolvidos, pelos industriais.

II. Em segundo lugar, o que se verificou foi que o impôsto de vendas e consignações, com o seu fato gerador traduzido numa simples operação mercantil dessa natureza, veio a ter um efeito multiplicador intolerável através das suas várias incidências, repercutindo ou transladando-se, em cadeia, no ciclo da circulação normal das mercadorias, desde a sua produção ou importação até o seu consumo.

Só excepcionalmente é que êsse ciclo se exaure em duas operações de venda, com apenas duas incidências do impôsto. A regra é que tais operações sejam em número de três ou quatro, e às vêzes mesmo atinge a cinco, com as correspondentes incidências do impôsto, à exceção do Estado do Amazonas, onde é limitada a duas, no total de 9% *ad valorem*, com dois adicionais de 0,5% e 1%.

Ora, a alíquota atual do impôsto de vendas e consignações dos 21 Estados, com os vários adicionais que o agravam, varia de 4% a 10,5%. Para só falar nos onze maiores Estados, do ponto-de-vista econômico, mencione-se que é de 4,725% em Minas Gerais, de 4,8% em São Paulo, de 5% no Estado da Guanabara, de 5,4% no Estado do Rio de Janeiro, de 5,5% no Ceará e Pernambuco, de 6% no Rio Grande do Sul, na Bahia, no Pará e em Sta. Catarina e de 6,05% no Paraná.

Assinale-se, desde logo, que êsses adicionais do impôsto de vendas e consignações, cognominados de "taxas" ou "fundos", sob a mais variada denominação, geralmente são assim criados para contornar a regra do art. 21 da Constituição federal, a que me referi anteriormente. Ilude-se essa norma criando-se novos impostos sob a denominação de adicionais ao impôsto de vendas e consignações, assentando-os sôbre o fato gerador dêste, imune, por isso mesmo, à censura dos tribunais.

O elenco dessas "taxas" e "fundos" é extensíssimo. A imaginação fértil do Fisco estadual criou, como adicionais do impôsto de vendas e consignações, "taxas" de "expediente", de "bombeiros", de "desenvolvimento agrícola", "rodoviária", de "estatística", de "educação", de "assistência social", de "transporte", de "eletrificação", de "desenvolvimento econômico", de "assistência hospitalar", de 'recuperação econômica", de "plano de obras" e de "investimentos"; e "fundos" de "turismo" de "assistência hospitalar", de "eletrificação", de "desenvolvimento econômico" de "incremento à produção", de "desenvolvimento básico" e de "pesquisas científicas".

É fácil perceber, portanto, a extrema onerosidade dêsse impôsto, tão insinuante e elástico, caindo sôbre todo o povo igualmente, sem distinção do seu poder aquisitivo. E essa circunstância ainda mais patente se torna quando se verifica a proporção em que o impôsto de vendas e consignações, com os respectivos adicionais, contribui para a receita dos Estados.

Essa proporção não é nunca inferior a 60%. Entre 60% e 65% situa-se ela no Estado de Sergipe; entre 65% e 70% em Minas Gerais e na Guanabara; entre 70% e 75% em Pernambuco, Paraná e Goiás; entre 75% e 80%

em São Paulo, no Espírito Santo e no Pará; acima de 85% no Ceará e no Estado do Rio de Janeiro, sendo que no último atinge a mais de 95%.

E, para finalizar, a potência dessas poderosas bombas de sucção montadas nos vários Estados, para arrecadar o impôsto de vendas e consignações, é tão grande que só o Estado de São Paulo estima a sua arrecadação neste ano de 1962 em 125 bilhões de cruzeiros, importância maior que a do impôsto de renda em todo o território nacional, cuja previsão orçamentária para 1962 é de 113 bilhões de cruzeiros, e maior que as dos impostos federais de sêlo e de importação, em conjunto, cuja arrecadação é estimada em 45 e 41 bilhões de cruzeiros, respectivamente.

Diante disso, não terá a menor justificativa a pretensão, atribuída ao Estado do Pará, de duplicar a alíquota do seu impôsto de vendas e consignações, para compensar-se do desfalque da sua receita em conseqüência da transferência para os Municípios, determinada pela recente Emenda Constitucional n.º 5, dos impostos de transmissão imobiliária *inter vivos*, de exportação e territorial urbano.

No cômputo da receita estimada para o exercício corrente êsses três impostos transferidos para os Municípios concorriam, apenas, na proporção de 4,07%, enquanto o de vendas e consignações contribuirá com a proporção, já referida, de 79,5%, computados os respectivos adicionais.

Nenhum sentido ou fundamento, pois, teria a duplicação da alíquota de um impôsto que dá ao Estado 79,5% da sua receita, para atender a um desfalque de apenas 4,07%, portanto quase vinte vêzes menor, dessa mesma receita.

III. Em terceiro lugar, a atividade tributária dos Estados, processando-se da maneira apontada, já implica, de certo modo, no desenvolvimento daquele princípio constitucional que determina a observância, na legislação fiscal, da capacidade econômica do contribuinte.

Assim é, porque, sendo o impôsto de vendas e consignações um tributo indireto, vai, afinal, repercutir em todo consumidor, seja qual fôr a sua capacidade econômica. Por isso, às mais das vêzes representa uma carga tributária pesadíssima, cuja intolerância já se vai aproximando, para os desafortunados, do máximo.

Mas há outros vícios constitucionais na atuação fiscal dos Estados para arrecadar o impôsto básico da sua economia, a começar pela sua pretendida incidência sôbre o próprio impôsto de consumo antecipadamente pago pelos fabricantes, para atender a exigências da União Federal.

O impôsto de consumo, cujo fato gerador está inequìvocamente expresso na Constituição, é devido pelo consumo das mercadorias e porque consumidas, e não pelo fato da sua produção industrial e porque produzidas. Portanto, seu sujeito passivo real é o consumidor. A União Federal comete a sua arrecadação aos fabricantes por uma questão de comodidade, para se

livrar da dificuldade de cobrá-lo dêsses consumidores. Mas, por isso mesmo que o fabricante cobra o impôsto de consumo como *longa manus* do Fisco, não há de ficar sujeito a impôsto de vendas e consignações sôbre o valor dêsse impôsto, que não vende ao comprador dos seus produtos.

Nessa tentativa de superimposição de impostos todos os Estados industrializados, a começar por São Paulo, têm sido fragorosamente derrotados. O Supremo Tribunal Federal, em várias centenas de acórdãos, tem repelido êsse excesso fiscal, mas alguns Estados, também a começar por São Paulo, insistem na sua descabida pretensão, visando, provàvelmente, cansar os contribuintes ou arrecadar o tributo dos conformistas ou dos que se valem do princípio da translação dos impostos indiretos para, afinal, descarregá-los na bôlsa do povo.

Nem se pretenda minimizar a importância econômica dessa pretendida acumulação de impostos, argumentando com a suposta modicidade do de consumo. Êsse impôsto atualmente incide à razão de 20% sôbre artigos de higiene, de 10% sôbre alguns tecidos e os respectivos artefatos, de 12% sôbre os calçados, de 10% sôbre o cimento, de 10% a 20% sôbre os veículos automotores, de 10% sôbre os aparelhos elétricos de uso doméstico, de 55% sôbre os cigarros e de 30% sôbre as bebidas refrigerantes, para só citar alguns artigos de largo consumo. E o projeto de reforma tributária em exame no Congresso Nacional cogita da elevação de 25% nessas alíquotas.

IV. Por outro lado, violações flagrantes do princípio constitucional da anualidade têm sido praticadas por vários Estados. O de S. Paulo o fêz em 1948, pela Lei n.º 185, de 13 de novembro, que elevou a alíquota do impôsto de vendas e consignações de 2% para 2,5%. O Estado do Pará também o fêz pela Lei n.º 1.649, de 12-2-59, que elevou a alíquota dêsse mesmo impôsto de 3,5% para 5%. O Rio Grande do Norte fêz a mesma coisa pela Lei n.º 2.377, de 28-4-59, que majorou a alíquota do impôsto de 4% para 4,6%. O Estado da Paraíba fêz outro tanto pela Lei n.º 1.507, de 14-8-56, aumentando a alíquota do tributo para 3,36%.

Outros muitos exemplos dessa majoração de impostos estaduais, ao arrepio do § 34 do art. 141 da Constituição, poderiam ser citados, mas a verdade, infelizmente, é que até mesmo tributos têm sido criados nas mesmas ilegais condições. Entre outros casos dessa natureza podem ser citados o da "taxa rodoviária" de Alagoas, criada pela Lei n.º 1.565, de 14-8-56, com imediata exigibilidade; o da "taxa de expediente" do Amazonas, criada pela Lei n.º 66, de 14-11-56, com vigência imediata; e, finalmente, o flagrante absurdo caso do Estado do Paraná, que, pela Lei n.º 4.529, de 12-1-62, criou uma contribuição compulsória para formação do "Fundo de Desenvolvimento, Econômico", com vigência a partir de 1.º de janeiro, como se não fôsse dogma constitucional e irretroatividade das leis.

V. Nessa mesma ordem de idéias, não se deve olvidar a possibilidade, tentada no Rio Grande do Sul, de estabelecer alíquotas diferentes do impôsto de vendas e consignações em função da espécie de produtos. Rubens

Gomes de Sousa, com sua grande autoridade, mostrou a inconstitucionalidade dessa prática, pela disfiguração, que importa, do fato gerador do impôsto, isto é, da definição, constante da Constituição, da incidência do tributo, ou melhor, da hipótese em que êle se torna devido. Como bem diz o ilustre professor, a admissão de alíquotas diferentes do impôsto de vendas e consignações desfigura o seu fato gerador, que, em vez de ser a operação da venda, passa a ser a mercadoria, conforme a sua espécie, confundindo-se, então, com o impôsto de consumo.

A natureza dos tributos é fora de dúvida, não se determina pela sua denominação e demais características formais, mas pelo seu conteúdo e objeto. Por isso, não é lícito ao legislador descaracterizá-lo, mantendo-lhe o *nomen juris,* mas alterando-lhe o conteúdo e, portanto, a natureza.

VI. Finalmente, violando abertamente o princípio da unidade econômica, para fins tributários, do território nacional, com a conseqüente vedação de tributos interestaduais, vários Estados, embora com a repulsa imediata dos tribunais têm decretado impostos de barreira.

O Estado do Rio Grande do Sul o fêz criando, na Lei n.º 3.027, de 15-12-56, um impôsto de sêlo *ad valorem* sôbre o valor das guias de despacho de mercadorias despachadas para outros Estados, mas êsse tributo foi julgado inconstitucional e, por isso, revogado. O Estado do Paraná criou idêntico impôsto de 3% *ad valorem,* pela Lei n.º 4.074, de 31-8-59, mas o Supremo Tribunal Federal também o considerou inconstitucional em vários acórdãos. O Estado do Piauí criou o impôsto da mesma natureza o ano passado, sob a denominação de "taxa para o desenvolvimento econômico", pela Lei n.º 2.094 de 20-2-61, cuja inconstitucionalidade certamente será decretada.

Recentemente, o Estado de Sta. Catarina, pela Lei n.º 2.772, de 21-7-61, criou uma "taxa de assistência à indústria local", incidente sôbre as matérias-primas transferidas para outros Estados sem industrialização, mas não pode haver dúvida quanto à inconstitucionalidade dêsse tributo, de 5% *ad valorem.*

5. Os Municípios não têm fugido ao exemplo dado pela União e pelos Estados. Não só alguns dêles têm aumentado os tributos de sua competência, no decorrer do exercício financeiro, transgredindo o princípio de anualidade, como têm pretendido praticar aquela superincidência tributária a que aludi anteriormente e criado novos impostos, que a Constituição não lhes deu, sob a falsa denominação de "taxas".

Na competência tributária dos Municípios o impôsto de indústrias e profissões desempenha o papel que, em relação aos Estados, representa o impôsto de vendas e consignações. É no tocante a êsse título que as violações das limitações constitucionais do poder de tributar assumem maior relevância.

Atualmente o critério predominante, em todo o Brasil, para o lançamento e arrecadação do impôsto de indústrias e profissões é o de uma per-

centagem calculada sôbre o movimento econômico do contribuinte, traduzido, na maioria das vêzes, na totalidade das vendas do estabelecimento.

Combatido durante certo tempo, a meu ver com razão, por implicar na deformação de um tributo secularmente com características próprias, êsse critério veio a adquirir foros de legalidade, consagrado, inclusive, por várias decisões do Supremo Tribunal Federal.

A alíquota do impôsto é muito variável. Na Guanabara é de 0,25%; no Município de São Paulo é de 0,456% para as emprêsas com grande movimento econômico; em Pôrto Alegre é de 0,55%, mais um adicional de 5% também para as pessoas jurídicas de grande movimento; em Recife é de 1,90% e em Belo Horizonte é de 0,63%, nas mesmas condições; em Salvador é de 1,20%, acrescido de vários adicionais somando 31%; e nos Municípios do Norte e do Nordeste chega a 2%, mais adicionais totalizando 2,44% em Belém, 4,32%, acrescido de adicionais somando 35%, em Teresina; 2,65%, com adicionais totalizando 48,64% em Parnaíba; 3% e adicionais de 18% em Fortaleza; e assim por diante.

Vários municípios têm tentado cobrar essa alíquota também sôbre a parcela do impôsto de consumo arrecadado aos cofres federais, antecipadamente, pelos fabricantes, como aconteceu em Fortaleza e Maceió, em ambos os casos com pronunciamento dos Tribunais, inclusive, em relação ao primeiro, do Supremo Tribunal Federal, favorável aos contribuintes. Não obstante isso, alguns insistem nessa condenável atitude, como está acontecendo em Ilhéus. É de justiça reconhecer, todavia, que várias leis municipais têm mandado excluir, expressamente, do movimento econômico tributável, aquela parcela do impôsto de consumo.

Ainda com relação ao impôsto de indústrias e profissões, há um problema, que está assumindo proporções de certa gravidade, decorrente da generalização do critério de sua cobrança em função do movimento econômico. É o das mercadorias transferidas pelo próprio produtor para seus estabelecimentos situados em municípios diversos, para nos mesmos serem vendidos às vêzes em outros municípios. Todos êsses municípios pretendem que tais mercadorias assim transferidas, em virtude do desdobramento natural das atividades dos fabricantes, devem ser simultâneamente computadas no movimento dos vários estabelecimentos por que transitam, para efeito da incidência do impôsto de indústrias e profissões. Não há dúvida que essa situação está a merecer adequada regulamentação e nesse sentido já foi apresentado um projeto na Câmara dos Deputados.

No concernente às "taxas" municipais, a própria enunciação do seu elenco revela que várias delas constituem típicos impostos, não sendo outra a razão por que, para resguardar a sua legalidade, na maioria dos casos são instituídas como adicionais do impôsto de indústrias e profissões, à semelhança do que ocorre com as "taxas" estaduais criadas como adicionais do impôsto de vendas e consignações.

Dentre essas "taxas" figuram a de "Saúde", a de "Educação e Assistência Social", "Rodoviária", a de "Expediente", a de "Caridade", a "Hospitalar", a de "Iluminação" e a de "Fins Educativos".

6. Esboçado o panorama do sistema tributário nacional no momento. considerem-se as suas conseqüências.

De início convém assinalar que em qualquer país, altamente desenvolvido ou subdesenvolvido, a excessiva carga tributária e o desrespeito aos direitos individuais dos contribuintes produzem os mesmos resultados: a chamada tensão tributária e a sonegação.

A tensão tributária, uma das causas da angústia contemporânea, resulta da exacerbação fiscal, de um lado, e, de outro lado, da resistência passiva do contribuinte. O Fisco, empolgado pela necessidade de atender a crescentes encargos públicos e pela função socializante do impôsto, esquece que o indivíduo não foi criado para o Estado, e que êste, sim, pelo menos nos regimes democráticos, é que tem sua razão de ser no interêsse comum dos indivíduos. O Contribuinte, a seu turno, ferido em sua própria carne, sòmente vê no Fisco um inimigo, esquecido de que o Estado não pode viver sem os recursos fornecidos pelos seus jurisdicionados; e isso para só falar no terreno da generalidade, pondo de parte a boa ou má aplicação da receita pública.

A fraude fiscal, isto é, a sonegação, problema de âmbito universal, inevitável enquanto não se eliminarem as imperfeições humanas, adquire novos estímulos e seduções, chegando, mesmo, em certos casos, a assumir foros de coisa normal.

Tudo isso, que acontece mesmo nos países de economia estabilizada, assume proporções alarmantes naqueles em permanente estado inflacionário, como infelizmente ocorre no Brasil desde alguns anos.

Psicològicamente, vivemos em permanente estado de tensão tributária. Todo mundo reclama contra a excessiva carga fiscal a que está sujeito, sobretudo pela predominância dos impostos indiretos, que atingem, inexoràvelmente, até mesmo os desafortunados. E êsse clima viciado ainda mais execrável se afigura para os contribuintes de condição econômica mais fraca, diante do pavor que lhes infundem os privilégios do Fisco, as multas decorrentes da falta do pagamento oportuno dos impostos e, sobretudo, a participação, nas mesmas, dos fiscais, sistema êsse que não encontra justificativa jurídica, administrativa nem muito menos moral, mas que a tudo isso resiste.

Dêsse estado de espírito à intensa e reprovável fraude fiscal vai apenas um passo, a tal ponto que o atual Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, a unidade mais rica da Federação, em palestra realizada ainda êste mês na Associação Comercial do Estado, disse calcular em 50% da respectiva arrecadação a sonegação verificada no impôsto de vendas e consignações. Aliás, em certos Estados é tão comum a proliferação das chamadas "notas frias", isto é, inexistentes, que certas emprêsas vendem menos porque não as adotam.

É forçoso reconhecer, todavia, que o Estado contribui para êsse estado de coisas. Atente-se, por exemplo, para o assalariado sujeito ao impôsto de renda, quando toma conhecimento da imunidade dêsse tributo concedida a escritores, jornalistas e professôres, e conquistada, por sua própria deliberação, pelos magistrados. Considere-se o pequeno proprietário obrigado a vender o seu imóvel por motivos imperiosos, compelido a pagar o chamado impôsto sôbre lucro imobiliário sôbre um ganho hipotético, resultante da inflação que o Estado não controla, para não dizer que a estimula. Julgue-se o varejista de limitados negócios e apoucada instrução, excluído do crédito bancário, asfixiado pela pirâmide de impostos incidentes sôbre o seu movimento econômico e em contacto direto com o consumidor, igualmente atormentado pela alta crescente dos preços. Em todos êsses casos, a revolta dos contribuintes é perfeitamente compreensível, em face da injustiça fiscal de que são vítimas. O impôsto dêles exigido, nesses casos, ou o seu montante, assume as proporções se indisfarçável exagêro, donde resulta que se a sonegação, nesses casos, não é justificável, é, contudo, explicável.

A sonegação é uma fraude de todo em todo condenável. A reação do contribuinte deve ser outra, pelo menos num país de regime democrático, mas é preciso convir que, em muitos casos, o pecado se afigura venial para uma forte corrente da opinião pública.

Além disso, como a maior carga fiscal do contribuinte brasileiro provém dos impostos indiretos, a tendência do contribuinte legal é apelar sempre para a repercussão ou translação dos seus efeitos. Paga e transfere o ônus tributário, concorrendo, assim, para o contínuo agravamento da situação. Mas nem sempre é possível condenar essa prática conformista, porque não é fácil discutir com o Fisco, sobretudo ante o justificado temor das eventuais multas fiscais. Em certos casos, sòmente as grandes emprêsas ou os indivíduos de dilatados recursos podem enfrentar o Fisco, correndo aquêles riscos. O pequeno contribuinte não o pode fazer, e nisso está uma desigualdade de tratamento chocante, mas indiscutìvelmente verdadeira.

O próprio Fisco sabe disso e abusa dessa situação. Há tempos o Secretário da Fazenda de um grande Estado, ao estranhar-lhe eu a insistência com que pretendia cobrar o impôsto de vendas e consignações sôbre o impôsto de consumo arrecadado pelos fabricantes, prática condenada, como disse, por uma torrencial jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, me declarou que assim procedia porque muitos fabricantes pagavam o impôsto ou por comodismo, ou por falta de esclarecimento sôbre o assunto, ou, ainda, para não entrarem em luta com o Fisco!

7. Seria o caso de indagar, ao fim dessas considerações, se elas não conduzem ao desânimo, ou desestímulo e à descrença no futuro do Brasil.

Absolutamente, não. O panorama descrito, que não é derrotista, porém apenas realista, há de ser simplesmente interlocutório na vida da Nação, que não se mede por dias, meses ou anos. O povo brasileiro educa-se, ganha em

consciência cívica e adquire noção exata do que lhe convém. E, sobretudo, trabalha, suportando as inclemências de um clima muitas vêzes hostil, enfrentando as adversidades de uma natureza em grande parte desfavorável e vencendo a desorientação política peculiar aos países em crise de desenvolvimento.

Quem viaja pelo extenso território nacional, e vê e analisa o labor dos seus filhos, no Norte e no Sul, no Leste e no Oeste, adquire a inabalável convicção de que, haja o que houver, com tôdas as suas dificuldades, inclusive políticas, e apesar delas, nada poderá impedir que o Brasil venha a ser a grande Nação, que todos nós almejamos.*

* Palestra realizada no Rotary Club de Belém do Pará, no dia 5-4-62.