TAXA — CONCEITO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL — IMPÔSTO SÔBRE COMÉRCIO INTERESTADUAL — PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA — DELEGAÇÃO DE PODÊRES E AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA — IMPÔSTO SÔBRE TABACOS — FATO GERADOR

— A taxa de assistência à indústria local, cobrada pelo Estado de Santa Catarina é, na realidade, um impôsto inconstitucional.

— Interpretação do art. 141, § 34, da Constituição.

PARECER

I — EXPOSIÇÃO

1. O Plano de Metas do Govêrno

1/1. A Lei nº 2.772, de 21-7-1961, do Estado de Santa Catarina dispõe sôbre o Plano de Metas do Govêrno (PLAMEG) para o qüinqüênio 1961/1965, destinado à execução, aperfeiçoamento e atualização de obras e serviços públicos e ao desenvolvimento econômico e social do Estado.

1/2. Prevê a referida lei a criação, pelo Poder executivo, de vários fundos especiais, assim como a organização de sociedades de economia mista para execução de serviços públicos; a participação do Estado em empreendimentos particulares de natureza civil ou comercial; a assinatura de convênios para realização de obras ou manutenção de serviços; a centralização das compras mediante concorrência pública, etc.

1/3. Para prover o Estado dos recursos necessários à execução do PLAMEG, a referida lei criou determinados tributos e alterou outros já existentes, dentre os quais os que interessam à presente consulta serão a seguir descritos.

2. A Taxa de Assistência à Indústria Local

2/1. A Taxa de Assistência à Indústria Local foi criada pelo art. 11 da Lei nº 2.772 para incidir sôbre matérias-primas não alimentares produzidas no Estado e exportadas para o território nacional sem transformação industrial. É cobrada por alíquotas fixadas anualmente, entre os limites de 1% e 5%, pelo Executivo, que também anualmente expedirá a lista das mercadorias sujeitas ao seu pagamento. As alíquotas porcentuais calculam-se sôbre pautas de valores das mercadorias tributadas, elaboradas semestralmente pela Secretaria da Fazenda.

2/2. O produto da arrecadação da taxa era inicialmente destinado ao Fundo de Desenvolvimento Agro-Pecuário e Industrial. Essa atribuição foi logo a seguir alterada pela Lei nº 2.999, de 29-12-1961. Passou então o arrecadado a destinar-se ao Fundo de Obras e Equipamentos, cuja finalidade é indenizar as despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.

2/3. O Decreto nº 679 de 14-11-1961, expedido nos têrmos do art. 28 da Lei nº 2.772, regulamentou os tributos por ela criados. Quanto à taxa em exame, seus arts. 20 a 32 reproduzem o acima exposto, com o esclarecimento de que a taxa é suportada por quem fizer remessas, para fora do Estado, das mercadorias constantes da relação anual dos produtos tributados.

3. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados

3/1. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, de que tratava o Decreto-lei nº 384, de 28-2-1939, teve sua forma de arrecadação alterada pelo art. 12 da Lei nº 2.772, passando a ser cobrado sôbre o movimento dos estabelecimentos sujeitos ao tributo, à razão de 2% do movimento registrado.

3/2. Êsse impôsto e o de Bebidas Alcoólicas resultaram da cisão em dois, pelo citado Decreto-lei nº 384, do antigo Impôsto de Patentes por Venda de Bebidas e Fumo. Êste último fôra criado pelo Decreto nº 48, de 6-9-1930, modificado pelo Decreto-lei nº 180, de 5-9-1938, e regulamentado pelo Decreto nº 178, de 29-9-1938, com o caráter de um complemento do impôsto de indústrias e profissões, que ao tempo era estadual. Cobrava-se por lançamento anual, em quantia fixa conforme a natureza do estabelecimento e a localidade da sua situação.

3/3. O Decreto nº 678, de 14-11-61, expedido com fundamento no art. 28 da Lei nº 2.772, aprovou o Regulamento do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados. Prescreve êle que, por movimento do estabelecimento compreende-se, além da venda, a consignação, o escambo mercantil, a dação em pagamento e a transferência para fora do Estado (art. 4º); e que são considerados contribuintes do impôsto todos os comerciantes, industriais ou produtores que praticarem aquêles atos (art. 5º).

4. A consulta

4/1. Em face da exposição acima reproduzida, ocorrem fundadas dúvidas quanto aos seguintes pontos:

a) A verdadeira natureza jurídica e, conseqüentemente, a constitucionalida-

de e a legalidade da Taxa de Assistência à Indústria Local criada pela Lei nº 2.772 e regulamentada pelo Decreto nº 679, tendo-se em vista a natureza do respectivo fato gerador.

b) A constitucionalidade e a legalidade do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, com a feição a êle atribuída pela Lei nº 2.772, e, ainda com a extensão que lhe foi dada na respectiva regulamentação pelo Decreto nº 678.

4/2. Para esclarecer essas dúvidas, foram-nos formulados seis quesitos, a seguir reproduzidos e respondidos

II — NATUREZA JURÍDICA DA TAXA DE ASSISTÊNCIA À INDÚSTRIA LOCAL

5. *Primeiro quesito*

5/1. Pergunta o quesito I: "A denominada Taxa de Assistência à Indústria Local, com a incidência e a destinação previstas na Lei nº 2.772, modificada pela Lei nº 2.999, é realmente uma taxa ou, ao contrário, caracteriza um impôsto?"

6. *O conceito de taxa no Decreto-lei nº 2.416*

6/1. O problema da distinção entre taxa e impôsto foi por nós estudado em pareceres de abril de 1950, sôbre uma taxa estadual de Educação, Saúde e Assistência, incidente sôbre o tráfego de mercadorias ou bagagens (*Revista Forense,* 139/67; *Revista de Direito Administrativo,* 23/324); de agôsto de 1950, sôbre a taxa federal de Previdência Social, incidente sôbre a importação de mercadorias (*Revista Forense,* 133/55); de junho de 1951, sôbre um projeto de lei de normas gerais de direito financeiro, envolvendo revisão do conceito legal de taxa (*Revista de Direito Administrativo,* 26/363); de fevereiro de 1953, sôbre uma taxa estadual de Assistência Social, incidente sôbre vendas e consignações de bebidas alcoólicas (*Revista de Direito Administrativo,* 33/458); de dezembro de 1956, sôbre uma taxa estadual de Economia, Educação e Saúde, incidente sôbre a primeira venda ou consignação de produtos agrícolas ou industriais (*Revista de Direito Administrativo,* 47/458); de agôsto de 1957, sôbre uma taxa estadual de Estatística, incidente sôbre compras ou transferências de mercadorias (*Revista de Direito Administrativo,* 53/301); e de dezembro de 1957, sôbre uma taxa municipal de Conservação de Estradas, computada em função da área das propriedades rurais (*Revista dos Tribunais* (São Paulo), 277/61; *Revista Forense,* 178/66; *Revista de Direito Administrativo,* 55/ 389).

6/2. Em todos êsses trabalhos, acusamos de defeituosa a definição de taxa constante do art. 1º, § 2º, do Decreto-lei federal nº 2.416, de 17-7-1940. Promulgado antes da Constituição de 1946, aquêle dispositivo pode convalidar-se, nos têrmos do art. 5º, XV, *b,* daquela, como norma geral de direito financeiro. Entretanto, para que se lhe reconheça êsse caráter, é evidentemente necessário que o dispositivo tenha uma utilidade jurídica. E esta, em se tratando de disposição que define a "taxa" como espécie do gênero "tributo", evidentemente só pode ser a sua capacidade para distingui-la do "impôsto", também por ela definido, e que é outra espécie do mesmo gênero. Isto pôsto, nos trabalhos citados procuramos não apenas criticar o Decreto-lei nº 2.416 neste particular, mas também mostrar a viabilidade do seu correto entendimento.

6/3. Objeta-se contra o Decreto-lei nº 2.416 que êle define, quer as taxas, quer os impostos, meramente em função do destino das respectivas arrecadações. Seriam taxas os tributos cujo produto é atribuído à "remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição", ou ao "custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas". Por sua vez os impostos se identificariam tão-sò pela atribuição indeterminada do seu produto a "atender indistintamente às necessidades de ordem geral da Aministração pública".

6/4. Ora, a utilização, genérica ou específica, que o govêrno faça do produto de um tributo é mera providência de contabilidade pública ou de tesouraria. Ocorrendo, necessàriamente, após a arrecadação, ela não pode influir, retrospectivamente, sôbre a relação jurídica travada entre o fisco e o contribuinte, e da qual já terá decorrido a receita pública (Francisco Campos, *Pareceres*, 1ª série, Rio 1934, 219, e *Direito Constitucional*, Rio 1942, 169; Sá Filho, *Arquivos do Ministério da Justiça*, 5/196, e *Revista de Direito Administrativo*, 3/428). Por outro lado, os tributos, sejam taxas, sejam impostos, são cobrados e pagos por fôrça de uma obrigação *ex lege* (Constituição, art. 141, § 34). Assim, como paralelamente mostramos nos trabalhos citados, a conceituação dos tributos deve ser procurada na natureza da relação jurídica por fôrça da qual são cobrados, e não no emprêgo dado ao produto dêles, depois de cobrados.

6/5. Em ainda outro trabalho (*Revista Forense*, 149/113), fizemos ver que tôda relação jurídica tributária é identificada pelo seu "fato gerador", que por sua vez é uma resultante do concurso de três elementos. O elemento *objetivo* é a definição legal do pressuposto material ou jurídico da incidência do tributo. O elemento *subjetivo* é a relação entre o pressuposto da incidência e uma determinada pessoa, que será sujeito passivo da relação jurídica tributária, isto é, o contribuinte do tributo. Finalmente, o elemento *financeiro* é a base de cálculo adotada pela lei para apurar-se em cada caso o montante do tributo devido.

6/6. Aplicando essas premissas a um melhor entendimento da definição contida no Decreto-lei nº 2.416, concluímos que para identificar-se como pertencente ao gênero "taxa", por contraste com o gênero "impôsto", um tributo deve: 1º) ter como pressuposto de sua incidência (elemento objetivo) a prestação ou a disponibilidade de um serviço específico, ou o exercício de uma atividade especial, por parte do govêrno tributante; 2º) ser cobrado exclusivamente do contribuinte (elemento subjetivo) que se utilizou do serviço ou dêle dispôs, ou que provocou a atividade; 3º) ser computado (elemento financeiro) em função do serviço ou da atividade em sua relação pessoal com o contribuinte.

6/7. Como se vê, essas conclusões não fazem tábua rasa da definição do Decreto-lei nº 2.416, nem lhe recusam a validade jurídica indicada em 6/2. Antes a reformulam e aperfeiçoam, utilizando o que nela própria se contém e sem recorrer a elementos a ela estranhos. Assim, a vinculação da taxa ao serviço ou à atividade do poder público é preservada. Apenas deixa de ser entendida como destino final da arrecadação, circunstância que, já vimos, seria inoperante para conceituar o tributo. Passa, ao contrário, a ser entendida como determinante prévia da incidência, definindo a esta, e portanto ao próprio tributo, em função de seus antecedentes, e não de suas conseqüências.

6/8. Por sua vez, a relação entre o pressuposto da incidência e o devedor da taxa já vem referida no Decreto-lei nº 2.416, quando diz que o serviço há de ser prestado ou posto à disposição, não de qualquer um, mas "do contribuinte". Apenas convém reforçar a definição neste ponto, sublinhando que contribuinte da taxa é *exclusivamente* quem usou do serviço ou dêle dispôs, ou quem provocou a atividade. De outro lado, o pressuposto da cobrança da taxa deixaria de ser específico para ser indeterminado, desaparecendo assim, nos próprios têrmos do Decreto-lei nº 2.416, a distinção entre ela e o impôsto (supra: 6/3). Finalmente, a vinculação da base de cálculo da taxa à relação pessoal do contribuinte com o serviço ou a atividade é decorrência necessária dêsse mesmo caráter específico da incidência e exclusivo da cobrança.

7. *O conceito de taxa na doutrina e na jurisprudência*

7/1. A definição de taxa do Decreto-lei nº 2.416, assim reformulada,

foi exposta em nosso *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, 1ª ed., 1952, 137, 2ª ed., 1954, 123; 3ª ed., 1960, 142. Foi incluída, como art. 93, no Anteprojeto que serviu de base ao Projeto de Código Tributário Nacional. Foi acolhida por êste, no art. 47, com redação simplificada, mas preservando, como traço distintivo, o caráter exclusivo da cobrança em função da natureza específica do serviço (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio 1954, 33, 158 e 287).

7/2. Além dos autores em que nos apoiamos (supra: 6/4), todos os demais que trataram do assunto chegaram a idêntica conclusão, ou prestigiaram, expressa ou tàcitamente, a nossa reformulação do conceito de taxa do Decreto-lei nº 2.416. Assim: Bilac Pinto, *Estudos de Direito Público*, Rio 1953, 158; Gilberto de Ulhôa Canto, *Temas de Direito Tributário*. Rio 1955, 141; Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio, 1ª ed., 1955, 1/320; 2ª ed., 1958; 1/345; *Revista Forense* 148/78 e 172/74, *Revista de Direito Administrativo* 34/415; *Clínica Fiscal*, Salvador 1958, 187; Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio, 1959, 147; *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1960, 239 e 245; Seabra Fagundes, *Revista Forense*, 140/85; Teotônio Monteiro de Barros Filho, *Revista Forense* 171/103; Osvaldo Aranha Bandeira de Melo, Otto Eduardo Vizeu Gil, José Sabóia Viriato de Medeiros e Antônio Sampaio Dória, *Revista de Direito Administrativo* 34/427, 42/482, 44/460 e 44/505.

7/3. A jurisprudência não se mostrou alheia às conclusões da doutrina. A primazia cabe ao Tribunal de Alagoas, que já em 1941 jugava que as taxas "caracterizam-se ... por um serviço prestado direta e especialmente ao contribuinte" (*Revista Forense* 88/227). Na mesma linha de pensamento, o Supremo Tribunal afirmou que o tributo cobrado de contribuinte diverso do beneficiado pelo serviço não é taxa, mas impôsto. E, mais, que a verdadeira natureza jurídica dêsse impôsto é a que resulta do pressuposto legal da incidência, não do *nomen juris* ou de outras características formais adotadas pelo legislador para qualificá-lo (*Revista Forense* 100/486 e 104/64).

7/4. Por essas premissas, o Supremo Tribunal concluiu que a chamada Taxa de Previdência Social (supra: 6/1), cobrada sôbre as importações, é um impôsto da mesma natureza que os direitos aduaneiros. E, em conseqüência, reconheceu isenção dessa "taxa" às mercadorias isentas de direitos (*Revista Forense* 149/151 e 149/234; *Revista de Direito Administrativo* 27/182 e 39/201). Mais recentemente, o Supremo Tribunal reiterou essa orientação, para idêntica conclusão, quanto à chamada Taxa de Despacho Aduaneiro, nos recursos extraordinários 43.789 (*Diário da Justiça* 7-4-1960), 44.718 (*D.J.* 22-11-1960), 44.821 (*D.J.* 28-11-1960), 44.833 (*D.J.* 27-10-1960), 44.866 (*D.J.* 20-11-1960, 44.877 (*D.J.* 22-11-1960), 44.896 (*D.J.* 27-10-1960), 44.912 (*D.J.* 29-11-1960), 45.446 (*D.J.* 28-11-1960), 45.598, 45.661, 45.696, 45.708 e 45.716 (*D.J.* 29-11-1960), 45.828, (*D.J.* 10-11-1960), 45.833 e 45.850 (*D.J.* 29-11-60), 45.920 e 45.942 (*D.J.* 28-11-1960).

7/5. Na apreciação da natureza jurídica e, em conseqüência, da constitucionalidade de tributos estaduais e municipais oficialmente rotulados de "taxas", a jurisprudência do Supremo necessàriamente reflete as circunstâncias de cada caso concreto. Dois dêsses requerem, entretanto, destaque especial. O primeiro é o da chamada Taxa de Estatística (Bahia), a princípio julgada inconstitucional (*Revista de Direito Administrativo* 55/61), depois aceita como válida (mesma *Revista*, 55/215). Mas é precisamente essa mutação da jurisprudência que vem confirmar as conclusões aqui sustentadas. Com efeito, o Supremo, em seu segundo acórdão, validou o tributo não como taxa, mas por aceitar o argumento de Araújo Falcão (*Direito Tributário Brasileiro*, cit., 284) de tratar-se na realidade de um impôsto enquadrável na competência tributária concorrente, conferida aos

Estados pelo art. 21 da Constituição. Assim, o Supremo, coerente com a sua orientação anterior, desprezou o *nomen juris* e reconduziu o tributo, em função do seu fato gerador, à categoria jurídica competente de impôsto. Feito isto, e não encontrando nesse impôsto motivo de invalidez, admitiu-o como válido: conclusão que confirma o que vimos dizendo no tocante ao critério de distinção entre taxa e impôsto.

7/6. O outro caso concreto envolve a chamada Taxa de Recuperação Econômica (Minas Gerais), o que o Supremo julgou válida em conhecido acórdão que parece retroceder novamente ao critério da destinação determinada como bastante para definir a taxa e distingui-la do impôsto (recurso extraordinário nº 27.960, julgado em 26-6-1957, *Revista Trimestral de Jurisprudência* 3/531). Com efeito, os votos dos Ministros, efetivos e convocados, que compuseram a maioria (Rocha Lagoa, Henrique D'Ávila, Cunha Melo, Artur Marinho, Caetano Estellita e Barros Barreto) referem, inclusive citando o Decreto-lei nº 2.416, o fato de tratar-se de tributo instituído para custeio de um programa de atividades estatais. Assim, a destinação determinada seria o traço identificador da taxa, não sob a forma já superada de vinculação do produto, mas sob a forma nova de um requisito de finalidade, constante da própria lei como um dos elementos do pressuposto material da incidência. Em outras palavras, o que define a taxa não seria a destinação, posterior e meramente financeira, do seu produto, mas, digamos assim, a "predestinação" jurídica da sua imposição.

7/7. Todavia, é bem de ver que esta interpretação, que estamos tentando encontrar para o recurso extraordinário nº 27.960, não passaria, a rigor, de um jôgo de palavras. É claro que, para a natureza do tributo, é igualmente indiferente que a lei diga que o seu produto destina-se a determinada despesa, ou que diga que a sua imposição é feita para que se possa atender a determinada despesa. De resto, a lei tanto poderia dizer uma ou a outra coisa em relação à taxa, como em relação ao impôsto: o que prova que a destinação determinada (seja *a priori* ou *a posteriori*) pode ser comum às taxas e aos impostos. Isto é confirmado pela própria Constituição federal, ao determinar a destinação do produto de tributos que ela mesma define como impostos (art. 15 §§ 2º, 4º e 5º), ou do produto de todos os tributos, sejam quais forem suas naturezas (arts. 188 e 189).

7/8. Assim, a distinção entre taxa e impôsto, que desapareceria se baseada apenas no destino da arrecadação, deve ao contrário ser preservada como matéria constitucional. E nem esta é limitada aos aspectos que acabamos de apontar, senão que tem de ver com a própria estrutura do regime tributário. De fato, a Constituição distinguiu os tributos em três categorias, impostos, taxas e contribuições de melhoria (arts. 15, 19, 21, 29 e 30): logo, pressupôs uma individualidade jurídica em cada uma dessas categorias. Distribuiu certos impostos privativamente à União, aos Estados e aos Municípios (arts. 15, 19 e 29) e autorizou os dois primeiros a criar outros sob certas restrições (art. 21): mas é claro que tôdas essas delimitações específicas aos impostos seriam letra morta desde o momento que nenhuma distinção jurídica existisse entre êles e as taxas, que os três poderes podem criar livremente (art. 30, II). Por fim, a proibição aos três govêrnos, de se tributarem uns aos outros com impostos (art. 31, V, *a*) deixaria de vigorar desde que um impôsto deixasse de o ser apenas por chamar-se taxa e ter destino determinado.

7/9. A inadmissibilidade dessas conseqüências é incisivamente apontada por Aliomar Baleeiro quando diz que a Constituição não transige com interpretações que a aniquilem (*Introdução*, cit., 1/320). Por isso mesmo, não seria admissível a construção que parece defluir do recurso extraordinário nº 27.960, de vez que a sua conseqüência seria o apagar-se todo traço de separação entre impôsto e taxa. Entretanto, aquela

construção não é de modo algum necessária; certamente ela não seria representativa da jurisprudência do Supremo, de vez que o recurso extraordinário nº 27.960 foi julgado por maioria ocasional, e, ainda assim, pelo voto de Minerva, e por fim, provàvelmente ela nem mesmo corresponderia ao pensamento dos Ministros prolatores do acórdão. Pode-se fazer estas afirmações com segurança à vista do pronunciamento mais recente do Supremo Tribunal na matéria (recurso extraordinário nº 37.114, *Diário da Justiça* 19-3-62). Nesse acórdão, versando sôbre a Taxa de Economia, Educação e Saúde referida em 6/1, o Supremo, em sessão plenária e contra apenas dois votos, reafirmou sua orientação quanto ao elemento distintivo entre a taxa e o impôsto, e referiu a importância da distinção precisamente aos aspectos constitucionais apontados no item anterior.

7/10. A rigor, parece-nos que o acórdão no caso da Taxa de Recuperação Econômica (7/6) obedeceu à mesma linha de pensamento adotada no caso da Taxa de Estatística (7/5). Apontando a dificuldade de se distinguir, no caso concreto, entre taxa e impôsto, e sublinhando a identidade (referida expressamente pelo Ministro Barros Barreto) entre a Taxa de Recuperação Econômica e o impôsto de vendas e consignações, também de competência estadual, certamente o Supremo quis conceituar aquela taxa como sendo êste impôsto. Assim entendido, o acórdão comentado é inatacável em face da doutrina e da jurisprudência. Apenas teria sido menos feliz ao não encontrar, no tributo assim definido, qualquer motivo de nulidade. Isto, porém, já é um aspecto ulterior, fora do âmbito dêste parecer, que cuida de outro tributo. Mas ainda assim pode-se lembrar que o Supremo já havia invalidado a Taxa de Recuperação Econômica, precisamente como impôsto de vendas e consignações, por contravir ao Decreto-lei federal nº 915 de 1-12-1938 (recurso extraordinário 28.320, *Diário da Justiça* 25-3-1957); e que, posteriormente, a invalidou como impôsto sôbre minérios por infringir o art. 15, III e § 2º da Constituição federal sôbre a tributação única (*Revista dos Tribunais* 269/756), e como impôsto sôbre atos jurídicos ou contratos, por invadir a competência privativa federal quanto ao impôsto do sêlo, do inciso VI do mesmo artigo (recursos extraordinários n.os 41.169 e 44.312, *D.J.* 19-4-1961 e 26-10-1961).

8. *Aplicação das premissas ao caso concreto*

8/1. Podemos, portanto, dar por assente, na interpretação doutrinária e jurisprudencial do Decreto-lei nº 2.416, que só é taxa o tributo cobrado exclusivamente dos contribuintes que tenham usado ou disposto do serviço, ou provocado a atividade, que constituem o pressuposto da cobrança. Inversamente, damos também como assente que todo tributo, tendo embora por pressuposto um serviço ou uma atividade, mas cuja cobrança não seja exclusiva como acima foi dito, é um impôsto. Por fim, a terceira premissa assente é que a natureza específica dêsse impôsto é definida pelo seu fato gerador, isto é, pelo pressuposto legal de sua incidência.

8/2. Isto pôsto, o exame da Lei nº 2.772 mostra que o produto da arrecadação dos tributos relacionados em seu art. 7º (entre os quais os por ela mesma criados) é destinado à cobertura dos créditos autorizados pelo seu art. 6º, para execução, no quiqüênio 1961/1965, do Plano de Metas do Govêrno Estadual (PLAMEG), instituído pelo seu art. 1º para execução, aperfeiçoamento e atualização de obras e serviços públicos e desenvolvimento econômico e social do Estado.

8/3. Os objetivos do PLAMEG são enumerados no art. 3º da Lei nº 2.772, que, em resumo, autoriza o Poder Executivo a criar seis fundos especiais (Educação, Aparelhamento da Justiça e Segurança Pública, Assistência aos Municípios, Saúde Pública, Obras e Equipamentos, e Desenvolvimento Agro-

pecuário e Industrial), destinados à construção e ampliação de obras públicas (edifícios, estradas, rêdes de água e esgotos), a aquisição de materiais e equipamentos, à concessão de subvenções e auxílios, à melhoria e aperfeiçoamento de serviços, e à realização de investimentos; e a promover a organização de sociedades de economia mista existentes, a celebração de convênios ou acôrdos com outros governos ou com particulares para execução de obras de manutenção de serviços, e a centralização das compras do Estado em regime de concorrência pública.

8/4. A enumeração acima resumida nos faz recordar parecer, não publicado, que expedimos em abril de 1960 sôbre a Taxa do Plano de Obras e Equipamentos e a Taxa de Investimentos, do mesmo Estado de Santa Catarina, agora incorporadas ao PLAMEG pelo art. 4º da Lei nº 2.772. O que então dissemos da destinação atribuída àquelas "taxas" aplica-se igualmente aos fundos previstos no atual PLAMEG: "Nada disso se refere pròpriamente a "serviços" ou "atividades". Trata-se de despesas de caráter patrimonial, ligadas à aquisição ou à conservação de bens públicos. Êstes se destinam, é certo, à prestação de serviços ou ao exercício de atividades, mas são ainda preliminares a tais prestações ou exercícios. A rigor, poderia o Estado cobrir tais encargos com tributos específicos, que seriam a Taxa de Conservação de Estradas e a Contribuição de Melhoria. Fora dêsses casos, porém, a cobertura tributária adquire feição por tal forma genérica, que corresponde necessàriamente ao conceito de impôsto".

8/5. Já a segunda parte dos objetivos do PLAMEG refere-se antes a investimentos reprodutivos ou especulativos: exploração, pelo Estado, de atividades civis ou comerciais através de sociedades de economia mista, ou sua participação em empreendimentos públicos ou privados daquelas naturezas. É certo que, nessa parte, fala-se em execução ou manutenção de serviços públicos; também nas atribuições dos diversos fundos há referências à melhoria e ao aperfeiçoamento dos serviços atinentes ao respectivo setor. Em ambos os casos, porém, essas referencias a serviços são por demais genéricas para se coadunarem com a especificidade caracterizadora das taxas. Como acima dissemos e demonstramos (7/6), a destinação ao custeio de um programa de atividades estatais não define um tributo como taxa. Ademais, por essa mesma ausência de identificação dos serviços ou das atividades inclusas no programa, torna-se impossível referir sua utilização, sua disponibilidade, ou seu desempenho, a determinada pessoa, de modo a poder-se identificar o contribuinte e verificar o requisito da exclusividade da cobrança, essencial à caracterização das taxas.

8/6. As observações até agora feitas versam, de modo geral, sôbre as finalidade do PLAMEG como inadequadas à conceituação tributária das taxas. Essas conclusões se confirmam, no tocante à Taxa de Assistência à Indústria Local, pelo exame específico das suas características. Incide ela sôbre as "matérias primas não alimentares produzidas no Estado e exportadas para o território nacional, sem transformação industrial" que sejam designadas anualmente pelo Executivo (supra: 2/1). Sua base de cálculo é o valor dessas matérias primas, fixado semestralmente pela Secretaria da Fazenda (*ibidem*). Seu contribuinte não definido na lei, o é pelo Regulamento, aliás em consonância com o fato gerador, como sendo o exportador das matérias primas (supra: 2/3). Finalmente, o produto de sua arrecadação, inicialmente atribuído ao Fundo Agropecuário e Industrial, foi logo transferido para o Fundo de Obras e Equipamentos, destinado à cobertura das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas (supra: 2/3).

9. *Resposta ao Primeiro Quesito*

9/1. Em face do que precede, concluímos que a Taxa de Assistência à

Indústria Local é na realidade um impôsto, pelas seguintes razões:

a) O pressuposto material da sua incidência (elemento objetivo do fato gerador) não é a prestação ou a disponibilidade de um serviço público específico, ou o desempenho de uma atividade especial pela administração pública. Seu pressuposto é a exportação de determinados produtos para fora do Estado, ou seja, a prática, pelo contribuinte, de um ato de comércio. Tal pressuposto é, *in genere*, típico dos impostos: qual seja, especificamente, êsse impôsto, é a matéria do quesito II, que enfrentaremos em seguida.

b) O contribuinte obrigado ao seu pagamento (elemento subjetivo do fato gerador) não é exclusivamente a pessoa que tenha usado ou disposto de um serviço público específico, ou provocado uma atividade especial da administração pública. Não o é porque, como foi visto em (*a*), a incidência do tributo não está vinculada a qualquer serviço ou atividade que tenham aquelas naturezas. Seu contribuinte é designado em função de outras circunstâncias, ou seja, da prática de determinado ato de comércio.

c) Sua base de cálculo (elemento financeiro do fato gerador) não é estabelecida em função da relação pessoal entre o contribuinte e um serviço público específico prestado ou disponível, ou uma atividade especial exercida pela administração pública. Não o é porque a incidência não está vinculada a qualquer serviço ou atividade que tenham aquelas naturezas, e porque, em conseqüência, não há relação pessoal entre qualquer serviço ou atividade e o contribuinte. Sua base de cálculo é estabelecida em função de outras circunstâncias, ou seja, da natureza e valor dos produtos com que o contribuinte pratique determinado ato de comércio.

9/2. Para concluir, observaremos que, ainda quando se pudesse admitir que o destino da arrecadação tivesse relevância para a conceituação do tributo, o destino atribuído ao produto do tributo em exame não seria de natureza a defini-lo como taxa. Vimos em 8/6 que o fundo alimentado por êle destina-se à construção, à conservação e ao melhoramento de estradas. A essas finalidades aplica-se o que dissemos em 8/5: justificam elas a imposição de tributos específicos, a contribuição de melhoria, a taxa rodoviária ou de conservação de estradas, e as taxas de trânsito chamadas "pedágio" ou ainda, segundo alguns, "rodágio", quando relativas a veículos. Mas todos êsses tributos têm contornos constitucionais e legais definidos, que não correspondem aos do tributo aqui examinado.

9/3. Assim, a imposição da contribuição de melhoria é constitucionalmente vinculada, não só ao custo da obra pública, como também à valorização imobiliária dela decorrente (Constituição federal, art. 30, I e § único; lei federal normativa 854 de 10/10/1949). No tributo em exame êsses requisitos não estão presentes, de modo que o simples fato de destinar-se o seu produto a custear obras públicas não é bastante para legitimá-lo como contribuição da melhoria. De resto, a própria Lei nº 2.772, no art. 7 da letra *l*, mostra considerar a contribuição de melhoria como tributo autônomo, e não como identificação de qualquer dos tributos por ela criados ou alterados.

9/4. Por outro lado, tão pouco é possível a assimilação do tributo em exame às taxas ditas "rodoviária", "de conservação de estradas", "de pedágio" ou "de rodágio". Como a esta altura já está sobejamente demonstrado, o pressuposto material da incidência dessas taxas é, necessàriamente, a utilização (efetiva ou potencial nos dois primeiros casos, sòmente efetiva nos dois últimos) de rodovias pelo contribuintes. A êste problema teremos aliás de voltar sob outro aspecto (infra: 13).

9/5. Dito isto, podemos responder ao quesito I, que indaga se a chamada Taxa de Assistência à Indústria Local é, efetivamente, uma taxa, ou, ao con-

trário, um impôsto. A essa indagação, com base no que até agora foi demonstrado, respondemos: é um impôsto.

III — A TAXA DE ASSISTÊNCIA À INDÚSTRIA LOCAL COMO IMPÔSTO SÔBRE O COMÉRCIO INTERESTADUAL

10. *Segundo Quesito*

10/1. Pergunta o quesito II: "A denominada Taxa de Assistência à Indústria Local, com a incidência já referida, é compatível com o disposto nos arts. 19, III e 27 da Constituição federal, e, assim, é constitucional ou inconstitucional?

11. *Impôsto de exportação e barreiras internas*

11/1. Estudamos os pressupostos constitucionais do impôsto de exportação em pareceres de abril e de outubro de 1950 (*Revista de Direito Administrativo* 24/315 e 25/404). Mostramos então que os limites traçados àquele impôsto pelo art. 19, III da Constituição federal são inseparáveis das proibições ditadas pelo seu art. 27. Ambos os dispositivos defendem a unidade política, territorial e financeira da nação ao proscreverem a tributação interestadual ou intermunicipal da circulação de pessoas, bens ou mercadorias no interior do país. Ambos ligam-se ao art. 17, que impõe à União a uniformidade tributária, proibindo-lhe distinções ou preferências fiscais entre as unidades federais. Reafirmamos depois esta mesma convicção nos pareceres, citados em 6/1, que combatem "taxas" estaduais engendradas para tributar o comércio interno em fraude ao Decreto-lei federal nº 915 de 1/12/1938.

11/2. A Constituição de 1891 já continha disposições similares: eram os arts. 9.1 e 11,1. Todavia, o primeiro não era expresso em limitar o impôsto às exportações para o estrangeiro, embora o segundo proibisse qualquer impôsto sôbre o "trânsito" interestadual. Pretendeu em 1896 Amaro Cavalcânti que o impôsto de exportação interestadual ou intermunicipal era permitido. Contestou-o Rui Barbosa, mostrando que, nos países federais, a exportação, tanto quanto a importação, é, por definição, estrangeira, e que, portanto, não podia haver diferença entre o "impôsto de exportação interestadual" (que se pretendia lícito) e o "impôsto de trânsito interestadual" (que se sabia ser proibido). Recordando essa conhecida polêmica, Temístocles Cavalcânti observa que ela só se esgotou definitivamente quando a Constituição de 1946 especificou que tanto a exportação como a importação tributáveis são as que se fazem com o estrangeiro (arts. 15, I e 19, II), pondo, assim, fora da lei as barreiras internas nos dois sentidos (*A Constituição Federal Comentada*, Rio 1948, 1/304).

11/3. Antes da atual Constituição, o impôsto de exportação interestadual foi proibido pelo Decreto nº 21.418 de 17/5/1932 do Govêrno Provisório. A Constituição de 1934, embora tendo no art. 17, IX disposição semelhante à do vigente art. 27 parecia tolerar aquêle impôsto no art. 8, I, *f*. A Carta de 1937, pôsto que também proscrevesse as barreiras internas (art. 25), tão pouco fôra expressa quanto aos Estados só poderem tributar a exportação para outros países (art. 23, I, *e*). Assim, foi efetivamente a Constituição de 1946 a primeira a complementar, em forma definitiva, pela interligação dos seus arts. 17, 19, III e 27, a vedação das barreiras tributárias internas, como logo acentuaram todos os seus comentaristas: Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 1ª ed., Rio 1947, 1/471; Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira*, 4ª ed., Rio 1948, 1/304, 1/223, 1/368; Temístocles Cavalcânti, *op. cit., loc. cit.* e 1/337; Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 1ª ed., Rio 1951, 131.

11/4. Ainda assim, a atribuição do impôsto de exportação aos Estados é objeto de severas críticas (Alde Sampaio, *Diário da Assembléia Constituinte*,

13/4/1946, 1.085, § 11; Gérson Augusto da Silva, *Sistema Tributário Brasileiro*, 2ª ed., Rio 1948, 156). Observa-se que o impôsto de exportação deve ser federal, dada a sua evidente eficácia, paralelamente ao de importação, para regular o comércio exterior, matéria reservada à União (Constituição, art. 5º, XV). Concordamos com êsse ponto de vista; mas, no caso presente, trata-se de restringir os efeitos potenciais do impôsto de exportação sôbre o comércio interno, e nesse ponto parece-nos que a Constituição contém tôdas as ressalvas necessárias. Assim, além de proibir no art. 19, III que o impôsto de exportação seja usado pelos Estados para tributar o comércio interestadual; além de proibir no art. 27 essa mesma tributação sob qualquer outro título, a Constituição ainda reserva à competência da União, no art. 5, XV, *j*, *k* a legislação sôbre o "tráfego" e o "comércio" interestaduais.

11/5. Assim, o impôsto estadual sôbre a exportação interna, isto é, sôbre o comércio nacional, não configura apenas infração direta de limitações constitucionais à competência *tributária* dos Estados. Configura, também, infração indireta de limitações constitucionais à competência *legislativa dêles*, por interferência em terreno reservado tão-só à lei federal. Precisamente neste sentido julgou, já antes da Constituição de 1946, o Tribunal do Rio Grande do Sul, antecipando a resposta ao argumento de que, pelo art. 6 daquela, os Estados podem expedir legislação "supletiva" ou "complementar" em certas matérias reservadas à União. Em acórdão de 1942, disse aquêle Tribunal: "O comércio nacional, e o interestadual o é, incide na exclusiva competência da União. Se aos Estados competisse tributá-lo, a êles caberia, em última análise, regular o comércio nacional, o que seria monstruoso contra-senso" (*Revista Forense* 94/523).

11/6. Isto pôsto, podemos concluir que o tributo em exame não é o impôsto de exportação, privativo estadual nos têrmos do art. 19, V da Constituição. De fato, a sua incidência é sôbre "matérias-primas não alimentares produzidas no Estado e exportadas para o território nacional, sem transformação industrial" (supra: 2/1). Nessa definição, corresponde aos pressupostos constitucionais apenas o fato de tratar-se de mercadorias de produção do Estado. Mas a essa circunstância contrapõe-se a ressalva expressa "exportadas para o território nacional". Dela, duas conseqüênciass decorrem: 1º) infração frontal do art. 19, III, que restringe o impôsto tão-só às exportações "para o estrangeiro"; 2º) não-incidência do tributo nessas exportações para o estrangeiro, isto é, precisamente nas hipóteses em que êle poderia encaixar-se naquele art. 19, III. Assim não se pode senão concluir, como fazemos, que a natureza jurídica real do tributo em exame não é a do impôsto de exportação. Vejamos, então, se é possível atribuir-lhe outra.

12. *A norma do Decreto-lei federal nº 915 de 1/12/1938*

12/1. Se, como vimos, o impôsto de exportação enquadra-se naturalmente na competência federal, uma razão porque a Constituição de 1946 o atribuiu aos Estados poderia ser o fato de o ter considerado como um acessório ou complemento do impôsto de vendas e consignações, também estadual (art. 19, II). Razão òbviamente insuficiente, porque, a ser válida, teria de aplicar-se também ao impôsto de importação. Razão, ademais, errônea, porque o fato gerador, quer do impôsto de exportação, quer do de importação, é simplesmente a circulação da mercadoria através da fronteira política, e não o título jurídico (venda, consignação, ou outro qualquer) a que essa circulação se faça. Mas nem por isso queremos dispensar-nos de analisar o problema também sob o aspecto de considerar-se a exportação (melhor: a saída para fora do Estado) como uma hipótese de incidência do impôsto de vendas e consignações.

12/2. Posta a questão nestes têrmos, imediatamente volta a surgir o proble-

ma da tributação do comércio interno. Sob êste aspecto, as hipóteses práticas começaram a multiplicar-se desde a atribuição do impôsto de vendas e consignações aos Estados pela Constituição de 1934. Embora já dispusesse, a êsse tempo, de competência para regular o comércio interestadual (Const. cit., art. 5, XIX, *i*), o legislador federal só no regime centralizador da Carta de 1937 decidiu-se a intervir. Fê-lo então, primeiro, pelo Decreto-lei nº 140, de 29/12/1937, depois pelo Decreto-lei nº 348, de 23/3/1938, e em definitivo pelo Decreto-lei nº 915, de 1/12/1938. Êste foi, provàvelmente, o diploma legal mais atacado da história jurídica do Brasil, seja diretamente nos tribunais, seja indiretamente por leis estaduais visando, sob as mais variadas modalidades, impedir ou contornar sua aplicação. Entretanto, embora se possa criticar, no plano econômico, ou mesmo no político, a solução por êle adotada, nem a doutrina, nem a jurisprudência encontraram algo de objetável à sua validade jurídica, sendo de ressaltar-se, no regime da atual Constituição, o seu enquadramento no art. 5, XV, *b* como "norma geral de direito financeiro" (Gilberto de Ulhôa Canto, "Aspectos Jurídico-Constitucionais", em *O Impôsto de Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro,* Rio 1956, 32 ss.; Alcides Jorge Costa, *Revista de Direito Administrativo* 59/26; nesses trabalhos encontra-se a resenha dos julgados, além do citado em 7/10.

12/3. Aliás, para sublinhar a inconsistência da celeuma levantada em tôrno do Decreto-lei nº 915, basta lembrar que, como solução normativa, êle se filia ao Decreto-legislativo nº 1.185, de 11-6-1904. Já vimos que, muito antes da atribuição privativa do impôsto de vendas e consignações aos Estados, e muito antes de falar-se em "normas gerais de direito financeiro", o legislador federal tivera de pôr côbro à tributação do comércio interno. Assim, aquela lei de 1904 estabeleceu que os Estados só podiam criar "taxas ou tributos (*sic*) sob qualquer denominação", sôbre mercadorias importadas do estrangeiro ou transferidas de outros Estados, depois de incorporadas à produção do Estado tributante pela negociação em seu território. Essa lei, validada pelo Supremo Tribunal e, pelo menos, três acórdãos (*Revista de Direito* 62/288, 66/921 e 69/474), foi parcialmente reproduzida pelo decreto nº 21.418, de 1932, citado em 11/3.

12/4. A norma do Decreto-lei nº 915 é precisamente a mesma. Definindo, como diz sua ementa, o "lugar da operação", êle fixa a competência para tributar o comércio interestadual como pertencente ao Estado produtor. A atuação prática dessa norma é regulada sob a forma de autorização, ao Estado produtor, para cobrar o impôsto por antecipação quando da transferência da mercadoria para outro Estado, e pela reserva, àquele mesmo Estado produtor, do impôsto sôbre a diferença entre o valor de transferência e o preço da primeira venda no Estado consumidor. Como consectário inevitável dessas normas, retira-se do poder tributário do Estado consumidor a primeira venda, efetuada em seu território, de mercadoria de produção de outro Estado.

12/5. Uma reformulação da norma do Decreto-lei nº 915 poderia consistir em dizer-se que, no comércio interestadual, a primeira venda é sempre efetuada, para efeitos fiscais, no Estado produtor. Talvez contribuísse para minorar a animosidade dos Estados consumidores a observação, evidenciada pela reformulação da norma, de que esta simplesmente aplica a regra afirmada pelo art. 19, III da Constituição e, antes dêle, pela Lei nº 1.185, de 1904 e pelo Decreto nº 21.418, de 1932. Essa regra é, simplesmente, a de que o impôsto de exportação cabe ao Estado produtor, admitindo-se, no contexto do argumento, a identidade entre a exportação interestadual e a internacional. Posta assim a questão, a norma complementar necessária — a que exclui da tributação pelo Estado consumidor a primeira venda efetuada em seu território — explica-se naturalmente pelo princípio de que a

mercadoria importada só se incorpora à produção do Estado importador depois de negociada em seu território.

12/6. Isto pôsto, admitamos, apenas para argumentar que o tributo em exame pudesse legitimar-se como impôsto de vendas e consignações. Note-se, aliás, que mesmo *gratia argumentandi* esta legitimação nunca seria completa. O fato gerador do tributo é, genèricamente, a "exportação" (*rectius*), a saída da mercadoria do Estado, sem qualificação quanto ao título jurídico a que tal saída se faça. Mas o impôsto de vendas e consignações, como o próprio nome indica, tem fato gerador específico. Portanto, mesmo a hipótese aqui aceita para demonstração apenas legitimaria o tributo em exame naqueles casos em que a mercadoria saísse do Estado vendida ou consignada, ou ainda transferida nos precisos têrmos do Decreto-lei nº 915. Êsses, com efeito, seriam os únicos casos em que a saída da mercadoria do Estado poderia estar submetida ao impôsto de vendas e consignações.

12/7. Entretanto, nos dois primeiros casos a situação se resolve fora do campo do Decreto-lei nº 915, por aplicação direta das limitações constitucionais à competência tributária estadual em matéria de impôsto de vendas e consignações. De fato, se a mercadoria sai do Estado vendida ou consignada, por seu produtor ou por comerciante ou industrial, a comprador ou consignatário em outro Estado, a venda ou consignação determinante da remessa é legìtimamente tributada no Estado de origem com o impôsto específico do art. 19, II da Constituição federal. Assim sendo, a concomitância da "taxa" criada pela Lei nº 2.772 configuraria, nessas hipóteses, uma segunda incidência do mesmo impôsto ou, mais simplesmente, uma agravação da sua alíquota. E como, nos próprios têrmos da Lei nº 2.772, essa segunda incidência, ou essa majoração de alíquota, decorreriam tão-só do fato da venda ou da consignação fazerem-se para fora do Estado, estaria configurada a infração do § 4º do citado art. 19, que proíbe ao impôsto de vendas e consignações discriminar em função do destino da mercadoria. Resta, pois, a examinar a terceira hipótese, isto é, a transferência.

12/8. Pela norma do Decreto-lei nº 915, o Estado de origem pode cobrar o impôsto de vendas e consignações sôbre as tranferências, para outros Estados, de mercadorias de produção local, quando efetuadas pelos respectivos produtores. Como expusemos em 12/5, essa incidência entende-se como uma antecipação do impôsto devido sôbre a primeira operação (de venda ou de consignação) que será efetuada no Estado de destino. Entretanto, quando a mercadoria transferida tenha sido adquirida do respectivo produtor, sôbre essa primeira operação já terá incidido o impôsto de vendas e consignações, estritamente nos têrmos do art. 19, II da Constituição. Mas, independentemente da incidência, ou não, do impôsto de vendas e consignações sôbre a compra da mercadoria transferida, a operação subseqüente, de transferência para outro Estado, já não está submetida à norma do Decreto-lei nº 915, pelo simples fato de não se tratar de transferência feita pelo próprio produtor.

12/9. Assim, em se tratando de transferência feita por comerciante, ou seja, por quem não é produtor da mercadoria, o Decreto-lei nº 915 não se aplica. Ou melhor, dêle se aplica apenas a disposição complementar, consignada, aliás *ex-abundantia*, em seu art. 2º, e que declara "não sujeitas ao impôsto as operações entre os vários estabelecimentos da mesma pessoa". Em outras palavras, a tributação, pelo Estado de origem, da transferência de mercadoria já uma vez negociada em seu território recai na regra comum, proibitiva, do art. 27 da Constituição, como mera tributação, que é do tráfego interestadual. A hipótese identifica-se como a da Lei nº 650, de 1947, do Estado do Paraná, cujo Tribunal decidiu que "não pode o Estado cobrar impôsto pela simples remessa de mercadoria de uma firma à sua matriz ou filial em outro" (*Revista*

dos Tribunais, São Paulo, 244/548, 244/549, 255/515, 259/514, 265/756, 267/678, 283/716). Ao confirmar essas decisões, julgando inconstitucional a lei paranaense referida, o Supremo Tribunal deixou expresso que "o Decreto-lei nº 915 refere-se a mercadorias transferidas de um Estado para outro *pelo fabricante ou produtor*" (grifo do original): *Revista Trimestral de Jurisprudência* 6/594 e 9/97; Recurso Extraordinário 39.326, *Diário da Justiça* 16-2-1959.

13. *A ressalva do art. 27 da Constituição*

13/1. Neste ponto, a nossa resposta ao quesito II já estará clara para o leitor. Antes de a formular, queremos porém antecipar um argumento que nos parece estar implícito na legislação examinada. Êsse argumento seria o de que o art. 27 da Constituição, ao proibir a tributação interestadual ou intermunicipal, ressalva "a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas". Ora, dir-se-á, é precisamente essa a finalidade da Taxa de Assistência à Indústria Local, desde que a Lei nº 2.999 veio substituir a destinação originàriamente prevista na lei 2.772 (supra: 2/2).

13/2. Sôbre isto já falamos. Em 9/2, dissemos que as finalidades do Fundo de Obras e Equipamentos justificariam a imposição de tributos específicos, alguns dos quais seriam, justamente, as taxas ditas "rodoviárias", "de conservação de estradas", "de pedágio", ou "de rodágio". Em 9/4, advertimos, porém, que essas taxas sòmente são taxas quando o pressuposto material da sua incidência corresponda ao conceito normativo já conhecido. Especificamente, observamos que, quanto à "taxa rodoviária" ou "de conservação", o pressuposto da incidência é a utilização, efetiva ou potencial, pelo contribuinte, de estradas conservadas pelo poder tributante; e que, quanto ao "pedágio" e ao "rodágio", por serem taxas de trânsito, seu pressuposto é apenas a utilização efetiva de estradas naquelas condições.

13/3. Em outras palavras, no caso de verdadeiras taxas do tipo agora tratado, o contribuinte paga porque usa (ou pode usar) estradas cuja conservação é custeada com o produto da taxa. Ora, no caso da Taxa de Assistência à Indústria Local, não se nega que o contribuinte use, ou possa usar, estradas construídas, conservadas ou melhoradas com o seu produto. Não se nega, até, que as mercadorias transferidas pelo contribuinte transitem por essas mesmas estradas. Entretanto, não é por isso que o contribuinte paga, senão porque transferiu mercadorias para fora do Estado. Logo, a Taxa de Assistência à Indústria Local, ainda que fôsse uma taxa (como já sabemos que não é), nunca seria uma taxa de construção, de conservação, ou de melhoramento de estradas.

13/4. Assim, o tributo em exame não se convalida à sombra da ressalva do art. 27 da Constituição. Certo, a redação dêste é falha quando fala em "taxas destinadas a...", como se o destino caracterizasse a taxa, o que amplamente já mostramos não ser exato. Mas nem por isso deixa de ser igualmente certa a sua intenção de só ressalvar as verdadeiras taxas. Do contrário, êle estaria solapando a sua própria norma, sobrepondo a exceção à regra, dizendo ao legislador como fazer o que êle proíbe, dando a receita da fraude a si próprio. Basta lembrar a advertência de Baleeiro, de que a Constituição não tolera interpretações que a aniquilem (supra: 7/9).

13/5. Não queremos crer que o govêrno de Santa Catarina tenha pretendido, com a Lei nº 2.999, arquitetar um argumento *ad hoc* para validar o tributo, burlando não só o art. 27 da Constituição federal, como o art. 141 da Constituição estadual de 23/7/1947, que reproduz *ipsis litteris* aquêle. Mas, se o fêz, incorreu na censura de Pontes de Miranda às defraudações, mais ou me-

nos disfarçadas, dos Estados e Municípios às normas correspondentes dos textos constitucionais de 1934 e 1937. "É país em deterioração todo aquêle em que os homens passam acima das leis, em vez de as leis passarem acima dos homens, e todo esfôrço é pouco para se salvar o Brasil da onda de desrespeito às leis, que a República implantou e que cresce cada dia" (*Comentários*, cit., 1/471). Reproduzindo essas palavras, não se pode deixar de lamentar que ainda haja oportunidades a exigir a sua reprodução.

14. *Resposta ao Segundo Quesito*

14/1. Em face do exposto, respondemos ao Quesito II que a Taxa de Assistência à Indústria Local, já conceituada *in genere* como impôsto, é especificamente:

a) inconstitucional como impôsto de exportação que se pretendesse enquadrar no art. 19, III da Constituição, de vez que incide sòmente sôbre as remessas para outros Estados, quando o aludido impôsto deve incidir sòmente sôbre as remessas para outros países;

b) inconstitucional como impôsto ao tráfego ou trânsito de mercadorias no interior do país, proibido pelo art. 27 da Constituição, e não suscetível de convalidar-se pela ressalva contida nesse mesmo artigo, precisamente por não ser, nem genèricamente "taxa", nem especificamente "taxa de construção, conservação ou melhoramento de estradas";

c) inconstitucional como impôsto de vendas e consignações quando as mercadorias sejam vendidas ou consignadas para fora do Estado, por configurar discriminação, ou quebra de uniformidade, em razão do destino da mercadoria, proibida pelo art. 19 § 4º da Constituição;

d) válido, por exceção ao dito em (*b*), ùnicamente nas transferências enquadráveis nas disposições normativas do Decreto-lei federal nº 915, de 1/12/1938, que são exclusivamente as efetuadas pelo próprio produtor da mercadoria no Estado de origem, antes de qualquer negociação dela no respectivo território.

IV — LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO DE PODÊRES

15. *Terceiro Quesito*

15/1. Pergunta o quesito III: "A atribuição dada pela Lei nº 2.772 ao Poder Executivo, para fixar, anualmente, a alíquota da Taxa de Assistência à Indústria Local, entre os extremos de 1% a 5% sôbre as matérias-primas indicadas anualmente pela Secretaria da Fazenda, e na base de valores fixados semestralmente pela mesma Secretaria, é compatível com o disposto no § 2º do art. 36 da Constituição federal, e, assim, a cobrança do referido tributo, com base na alíquota e sôbre as matérias-primas e respectivos valores dêsse modo determinados, é constitucional, quando o fôsse a própria incidência do tributo?"

16. *O art. 141, § 34 da Constituição*

16/1. Entre os direitos e garantias individuais, que assegura no Capítulo II do seu Título IV, dedicado à Declaração de Direitos, a Constituição federal por duas vêzes afirma o princípio da legalidade tributária. Uma primeira vez, no § 2º do art. 141, quando diz que "Ninguém pode ser obrigado a fazer ... alguma coisa senão em virtude de lei". Uma segunda vez, no § 34 do mesmo artigo, quando diz: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça". É claro que a segunda norma é repetição, para o caso específico da obrigação de pagar tributos, da regra geral já fixada na primeira, de que sòmente a lei pode impor a qualquer um qualquer obrigação.

16/2. O art. 141, § 34 contém ainda outra norma, a da anualidade tributária, expressa na regra de que: "Nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária".

Em nosso *Compêndio* cit., 3ª ed., 1960, 52, apontamos as diferenças de natureza e alcance entre as duas normas. Assim, a de anualidade é referida à lei do orçamento, lei temporária por definição (Constituição, art. 74). Com efeito, ela própria é temporária: rege apenas a cobrança em cada exercício. Sua infração ou inobservância pelo govêrno tributante tem por único efeito a suspensão da exigibilidade do tributo em determinado ano fiscal, sem conseqüências permanentes sôbre a vigência do próprio tributo.

16/3. Em contraste com essa, a norma de legalidade é permanente, tanto quanto o é a própria lei não temporária, só revogada ou alterada por outra (Lei de Introdução do Código Civil, Decreto-lei nº 4.657, de 4/9/1942, art 2º). Sua fôrça vinculatória não se fraciona por exercícios fiscais, mas prossegue ininterrupta desde o início até o término da sua vigência. Com efeito, essa fôrça não vincula apenas a cobrança do tributo, mas a sua própria existência jurídica. Assim, a infração ou a inobservância da norma de legalidade têm por efeito, não apenas a nulidade da aplicação do tributo a um caso particular, mas a inexistência dêle como instituto jurídico, portanto a sua imprestabilidade em qualquer caso e em qualquer exercício.

16/4. Êste caráter absoluto do princípio de legalidade é afirmado sem ressalvas por todos os autores. São, a respeito, indiscrepantes as obras de feição primordialmente didática, outras que o nosso *Compêndio* há pouco referido, como a *Introdução ao Direito Tributário* de Araújo Falcão, também já citada, 41, e as preleções de Rui Barbosa Nogueira publicadas na *Revista Forense* 175/44, na *Revista de Direito Administrativo* 42/493 e 50/38, e na *Revista dos Tribunais* 239/13 e 273/48. Igualmente as obras de exegese da Constituição: Pontes de Miranda, op. cit., 2ª ed., Rio 1953, 4/430; Carlos Maximiliano, op. cit., 3/167; Temístocles Cavalcânti, op. cit., 3/255; Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais*, cit., 2ª ed., Rio 1960, 37, e *O Direito Tributário da Constituição*, Rio 1959, 87. Assim também, finalmente, os que escreveram à vista de casos concretos, como Otto Gil na *Revista de Direito Administrativo* 49/509, e Sampaio Dória em parecer divulgado no jornal *O Estado de São Paulo*, 30/5/1961.

16/5. Assim, das duas normas enunciadas no § 34 do art. 141, a da legalidade tributária se destaca como expressão particularizada de um princípio geral diretamente enraizado, através do § 2º do mesmo artigo, na própria estrutura jurídica do regime político. Tanto assim, que, nos tribunais, é possível encontrar-se alguma vacilação quanto ao significado e ao alcance da outra norma do mesmo dispositivo, a da anualidade tributária. Mas a norma de legalidade nunca tolerou dúvidas ou interpretações que lhe reduzissem a amplitude ou lhe abalassem a firmeza. É o que veremos a seguir, em breve resumo da aplicação do princípio em diferentes circunstâncias que lhe definem o conteúdo e o alcance.

17. *Conteúdo e alcance do princípio de legalidade*

17/1. Em face da norma de que nenhum tributo será exigido sem que "a lei" o estabeleça, a primeira pergunta que ocorre é: que se entende por "lei"? Assim formulada, a pergunta não chega sequer a expressar uma dúvida jurídica, mas apenas uma questão elementar de terminologia. O complexo dos atos normativos dotados de sanção (a que se costuma chamar, de resto sem rigor técnico, "legislação") compreende categorias ou espécies, cuja diferenciação é baseada menos na hierarquia que na divisão dos podêres. Assim, não cabe dúvida de que, no contexto da Constituição, o têrmo "lei" designa a norma jurídica votada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, ou, recusando-lhe êste sanção pelo veto ou dando-a apenas por omissão, promulgada pelo próprio Legislativo: Orlando Gomes, "A Lei e suas Espécies" (*Revista Forense* 124/335); Vítor

Nunes Leal, "Classificação das Normas Jurídicas" (*Revista de Direito Administrativo* 2/931).

17/2. Não obstante o caráter pacífico, ou mesmo elementar, do conceito, a Comissão que elaborou o Projeto de Código Tributário Nacional entendeu conveniente registrá-lo no art. 51. A razão dessa conveniência foi, precisamente, a de definir-se o conteúdo privativo dos atos legislativos, por oposição aos demais atos normativos dotados de sanção (*Trabalhos*, cit., pág. 162). Assim, o Projeto visou apenas distinguir *ratione materiae*, de um lado as leis, e de outro os decretos e os atos administrativos de caráter normativo. Não lhe pareceu necessário distinguir entre "lei material" e "lei formal", ou seja, entre "lei de conteúdo jurídico" (lei tributária) e "ato-condição com forma de lei" (lei orçamentária). Essa distinção é ociosa face ao art. 73 § 1º da Constituição, que deixa claro que ao orçamento não cabe criar tributos. Mesmo sem isso, a distinção não seria necessária, pois, como diz Baleeiro depois de referir controvérsias ocorridas em países de sistema político diverso do nosso, "no Brasil, jamais foi contestada a substância legal da norma tributária" (*Limitações Constitucionais*, cit., 38, nota).

17/3. A essência do princípio de legalidade reside, portanto, na exigência do ato do Poder Legislativo para a criação (ou majoração) de qualquer tributo. Êsse é o conteúdo e alcance do art. 141 § 34 da Constituição federal, aliás respeitado pelos incisos IV e XII letra *e* do art. 24 da Constituição do Estado de Santa Catarina, de 23/7/1947, que reservam à Assembléia Legislativa os podêres de "votar os tributos próprios do Estado e regular a arrecadação de suas rendas" e de "legislar sôbre impostos, taxas, emolumentos e contribuições de competência do Estado". Assim entenderam o princípio de legalidade os tribunais estaduais de São Paulo (*Revista dos Tribunais* 256/484 e 271/661), do Paraná (idem, 264/768, 275/739, 280/643, 281/721 e 183/717), de Mato Grosso (idem, 267/733) e do Ceará (*Revista Forense* 153/362). O Supremo Tribunal confirmou êsse entendimento (Recursos extraordinários 15.419 e 29.685, *Diário da Justiça*, 24/8/1953 e 4/11/1957), inclusive quanto a exações federais baseadas, não no poder de tributar (art. 141 da Constituição), mas no de intervir no domínio econômico, de que fala o seu art. 146 (Mandados de segurança 5.008 e 6.051, *Diário da Justiça* 19/10/1961).

17/4. Em resumo, o princípio de legalidade tributária delimita as esferas de competência próprias do Legislativo e do Executivo, reservando ao primeiro, e portanto denegando ao segundo, a capacidade de instituir tributos. Neste sentido, o Supremo Tribunal invalidou exações de natureza tributária, que o Poder Executivo, através de decretos ou atos administrativos normativos, instituíra originàriamente, ou restaurara depois de invalidados por decisão judicial: Mandado de segurança 4.252 (*Diário da Justiça* 2/6/1958 e 11/8/1958), mandado de segurança 4.276 (*D. J.* 5/1/1959), mandado de segurança 5.366 (*D. J.* 22/9/1959 e *Revista de Direito Administrativo* 54/96), mandado de segurança 5.496 (*D. J.* 26/1/1959) e recurso etxraordinário 23.539 (*D. J.* 25/8/1958).

17/5. Isto pôsto, cumpre ainda perguntar o que deve fazer a lei para, nos têrmos do art. 141 § 34, instituir o tributo. Certamente não basta que a lei diga: "Fica instituído o tributo tal": isto não seria mais que *nomen juris*, insuficiente, como já vimos (supra: 7/3) para identificar qualquer tributo. O já citado Projeto de Código Tributário Nacional, no art. 52 § único nº I, respondeu à pergunta dizendo competir exclusivamente à lei tributária definir o pressuposto da incidência, fixar o montante da alíquota e a base do seu cálculo, e identificar o respectivo contribuinte. São êsses, como se recorda (supra: 6/5), os três elementos, objetivo, subjetivo e financeiro, de que se compõe o fato gerador. Justificando aquêle dispositivo, observou a Comissão elabora-

dora do Projeto (*Trabalhos*, cit., pág. 163) que os elementos indicados são essenciais à conceituação do tributo; e que esta, por sua vez, deve estar contida na própria lei, porquanto sem ela não se pode considerar instituído o tributo (Supremo Tribunal, *Revista Forense* 84/432, 85/342, 87/162).

17/6. O pensamento expresso no preceito já recebera do clássico Otto Mayer sua formulação definitiva. "A tributação depende de fundamento legal. Mas êste não poderia ser uma simples autorização geral para a prática de atos específicos, que o fisco desempenhasse então discricionàriamente. O poder de tributar não se confunde assim com o poder de polícia. É de sua essência que o seu exercício observe uma norma constante, que obedeça a uma regra de direito. Seu ponto de partida é, portanto, uma lei, definindo, em têrmos de norma geral, a obrigação de pagar o tributo. Mas essa definição há de ser tão estrita, que a sua atuação seja simples aplicação da norma ao caso concreto, sem qualquer campo aberto à apreciação discricionária. Portanto, a lei tributária deve conter três coisas: a definição dos fatos externos de que depende a obrigação, isto é, o objeto tributável; depois, o montante devido, ou seja, a alíquota do tributo; e por fim o processo de liquidação, quer dizer, a forma de pagamento" (*Le Droit Administratif Allemand*, trad. francesa do autor, Paris 1904, 2/191).

17/7. Passando ao extremo oposto no tempo, vamos encontrar precisamente a mesma conceituação no escritor mais recente. "A lei é, de muito, a principal fonte do direito tributário, devendo ter base legislativa tudo quanto se refira à instituição e arrecadação dos tributos. Êstes, com efeito, configuram limitações da liberdade e da propriedade particulares, que sòmente o Poder Legislativo tem capacidade para estabelecer. Êste é um princípio fundamental do Estado constitucional, com que concordam todos os autores... A lei, portanto, não se limita a dizer que tal ou qual tributo pode ser exigido; regula a relação jurídica tributária em todos os seus elementos e através de todo o seu desenvolvimento; determina com a máxima precisão os casos em que o tributo é devido, as pessoas obrigadas ao seu pagamento, o montante dêste, as modalidades e formas por que o tributo deva ser lançado e arrecadado" (Achille Donato Giannini: *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Turim 1956, 22 a 24). Veja-se ainda, para uma ampla resenha da doutrina nacional no assunto, Araújo Falcão, "Il Problema delle Fonti del Diritto Tributario nell'Ordinamento Giuridico Brasiliano", *Archivio Finanziario* 5/87.

18. *Delegação de podêres e autorização legislativa*

18/1. A Constituição federal, no § 2º do art. 36, proíbe de maneira categórica e absoluta a qualquer dos três podêres do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário), delegar suas atribuições. A proibição é da essência do sistema constitucional de independência harmônica dos podêres, que, salvo o interregno da Carta unificadora de 1937, sempre foi o sistema brasileiro. Tanto assim que a proibição de delegar foi tornada expressa em 1934 precisamente para afastar as controvérsias ocasionadas pelo seu caráter apenas implícito na Constituição do Império e na de 1891 (Pontes de Miranda: *Comentários*, cit., 2/199). Mais ainda, o caráter essencial da proibição de delegar é evidenciado pela sua deliberada omissão na Carta de 1937, justamente a única que admitiu, ou visou, a concentração dos podêres no Executivo (Bonifácio Fortes: "Delegação Legislativa", *Revista de Direito Administrativo* 62/353, 367).

18/2. Uma corrente significativa entre os publicistas brasileiros advoga o "primado do Executivo" como simbólico da moderna ordem constitucional. Acusa-se, assim, a Constituição de 1946 de haver retrocedido em relação à Carta de 1937. Afirma-se que a proibição é inconciliável com a realidade político-administrativa e, por isso, fadada

à infração na prática. Entretanto, mesmo êsses opositores da norma do art. 36 § 2º são forçados a admitir — porque sôbre essa admissão baseiam sua crítica — que a proibição de delegar podêres é nêle editada em têrmos absolutos (Caio Tácito, no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* de Carvalho Santos, 15/158; Vítor Nunes Leal, *Revista de Direito Administrativo* 5/330 e 34/471; Bonifácio Fortes, op. cit., 367 ss.). A Emenda Constitucional nº 4, de 2/9/1961 (Ato Adicional), autorizando transitòriamente, em seu art. 22, § único, a legislação delegada, veio confirmar, quanto a todos os demais casos, o absolutismo da proibição, inalterada, do art. 36 § 2º.

18/3. Alguns procuram temperar o absolutismo da norma, pretendendo uma distinção entre "delegação de podêres" e "autorização legislativa" (cf. pronunciamentos políticos, judiciais e administrativos referidos por Bonifácio Fortes, op. cit., 368-378). Idéia semelhante foi aventada na Itália, especificamente em matéria tributária, por Antônio Berliri, que, face ao art. 23 da Constituição Italiana de 1947 (essencialmente idêntico ao § 34 do art. 141 da nossa), sugeriu que a matéria da "reserva legislativa" resume-se na "instituição" (*stabilimento*) do tributo, cuja "disciplina concreta" é deferida ao Executivo pela autorização de regulamentar a lei (*Principi di Diritto Tributario,* Milão 1952, 1/27-28).

18/4. A idéia de Berliri é, porém, refutada por Giannini (*I Concetti Fondamentali,* cit., 24 a 27). Mostra êste que o poder de regulamentar é inerente ao Executivo, independendo, pois, o seu exercício de qualquer "autorização legislativa". Portanto, sempre que essa autorização se faça necessária, como é o caso do próprio argumento de Berliri, tratar-se-á forçosamente de uma "delegação" legislativa, cuja validade terá de ser aferida pelo art. 76 da Constituição italiana. No mesmo sentido, em comentário crítico da elaboração jurisprudencial do art. 23 daquela Constituição, pronuncia-se Euclide Antonini: "La Riserva della Legge in Materia Tributaria", *Archivio Finanziario* 9/384.

18/5. Essa polêmica focaliza os elementos da pretendida distinção entre "delegação" e "autorização" legislativas. O art. 76 da Constituição italiana permite, expressamente como *delegação,* que o exercício da função legislativa seja deferido pelo Parlamento ao Executivo "ùnicamente quando se determinem os princípios e critérios diretores (de tal exercício) e, ainda assim, sòmente por tempo determinado e com objetivos definidos" (Biscaretti Di Ruffia, *Diritto Costituzionale,* 3ª ed., Nápoles 1954, 385). Assim, quando a lei delimite, em âmbito e no tempo, a faculdade outorgada ao Executivo, tratar-se-ia, não da "delegação" vedada pelo nosso art. 36 § 2º, mas de uma "autorização" assimilável ao poder de regulamentar, que já compete, por definição, ao Executivo.

18/6. Entretanto, em face do art. 36 § 2º, o problema não se resolve pela simples delimitação de âmbito e de tempo. É indispensável pesquisar o próprio conteúdo da norma expedida pelo Executivo. Uma coisa é a sujeição do regulamento aos têrmos da lei regulamentada. Outra coisa é a delimitação, *ratione materiae* ou *ratione temporis,* ou ambas, da faculdade que se conceda ao Executivo para editar normas de conteúdo legislativo. A primeira hipótese configura o exercício normal, pelo Executivo, da função, que lhe é inerente, de "executar" as leis, e que por isso mesmo independe de outorga pelo Legislativo. A fórmula "O Poder Executivo regulamentará a presente lei" pode ser útil para fixar o têrmo inicial da vigência da própria lei, ou como auxílio à sua interpretação; mas, como permissão ou comando legislativo, ela é supérflua. Já a segunda hipótese, ao contrário, configura exatamente a delegação de podêres, proibida pelo art. 36 § 2º da Constituição.

18/7. O sistema proposto por Pontes de Miranda para entendimento do art. 36 § 2º é qualificado de "genial" inclu-

sive pelos que dêle divergem quanto ao mérito político da norma (Bonifácio Fortes, op. cit., 363). Partindo da premissa de que o problema é de resolver-se caso por caso em função do conteúdo da norma, Pontes indica três padrões, num dos quais terá fatalmente de enquadrar-se cada hipótese concreta (*Comentários*, cit., 2/203):

a) Proposições que *a priori* são normas de lei, e cuja enunciação por qualquer outro poder que não o Legislativo envolve portanto, necessàriamente, delegação por êste àquele, com infração da norma proibitiva.

b) Proposições que, não sendo *a priori* normas de lei, *podem* ser postas na lei: quanto a estas, o Legislativo decidirá entre enunciá-las ou deixar sua enunciação ao Executivo; é o caso das disposições regulamentares, quanto às quais não se levanta o problema da delegação.

c) Proposições que, não sendo *a priori* normas de lei, *não podem* ser postas na lei: a enunciação destas pelo Legislativo configurará, não a delegação por outro poder a êle, mas a invasão, por êle, de atribuições alheias; é o caso da norma que contivesse, em forma de lei, despacho administrativo ou sentença judicial.

18/8. Como se vê por êste resumo dos três padrões, nenhuma hipótese possível é deixada sem enquadramento, mas por outro lado, em nenhuma das hipóteses enquadráveis se justifica a pretensa distinção entre "delegação" e "autorização". Nos dois casos extremos, em (*a*) o Legislativo age *necessária* e *exclusivamente;* em (*c*) agirá o Executivo ou o Judiciário, porém *nunca* o Legislativo. Sòmente no caso intermediário (*b*) pode ocorrer a exaustão da matéria no Legislativo ou, alternativamente, a dupla ação dêle (para legislar) e do Executivo (para regulamentar). Mas ainda assim a delimitação da competência legislativa permanece inalterada, de vez que o traspasse da norma, que *a priori* é de lei, para o regulamento descaracteriza a hipótese (*b*) e recai na hipótese (*a*). Aplicando agora estas premissas ao caso concreto, ilustraremos as nossas conclusões com os exemplos fornecidos pelo próprio autor citado.

19. *A delegação de podêres na Lei nº* 2.772

19.1. Como foi exposto em 2/1 e em 15/1, a Lei nº 2.772 cometeu ao Executivo duas atribuições: *a*) especificar a incidência do tributo, através de uma lista anual dos produtos do Estado, cuja exportação para o território nacional fica sujeita ao respectivo pagamento; *b*) fixar o montante do tributo devido em cada caso assim definido, pelo estabelecimento anual de uma alíquota não menor que 1% nem maior que 5%, a ser aplicada a valôres unitários semestralmente determinados também por êle.

19/2. Dir-se-á que o pressuposto da incidência está diretamente definido na própria lei: é a exportação, para o território nacional, de matérias-primas não alimentares produzidas no Estado, sem transformação industrial. Isto só seria exato, porém, se a própria lei não contivesse a ressalva de que *nem tôdas* essas matérias primas são abrangidas pela norma: sòmente aquelas que figurem numa lista anual; e quem elabora essa lista é o Executivo. Aplica-se portanto em concreto o exemplo de Pontes de Miranda para entendimento da sua hipótese (*b*), na distinção entre conteúdo da *lei* e conteúdo do *regulamento*, especificamente em matéria fiscal. Diz êle: "Não é essencial à lei fiscal dizer quando, como, e dentro de que prazo se há de fazer uma declaração, ou se há de pagar um impôsto. O que é essencial é fixar-se quando, quanto e por quanto tempo é devido o impôsto" (*Comentários*, cit., 2/202).

19/3. Ora, a Lei nº 2.772 não disse, ou disse apenas incompletamente, *quando* é devido o tributo. Certo, ela disse que o tributo é devido quando se exportem, para o território nacional, maté-

rias-primas não alimentares produzidas no Estado, sem transformação industrial. Se tivesse parado aí, teria definido inteiramente o pressuposto da incidência: *tôdas* aquelas matérias-primas ficariam sujeitas ao tributo quando exportadas. Mas a lei não parou aí: prosseguindo, cometeu ao Executivo o encargo de dizer, ano a ano, *quais* dentre aquelas matérias-primas, cuja exportação se tributa. Logo, não definiu inteiramente o pressuposto da incidência. Fêz, precisamente, o que Otto Mayer já previra: deu uma "autorização geral para a prática de atos específicos, que o govêrno desempenhará discricionàriamente" (supra: 17/6). Efetivamente, o que a Lei nº 2.772 disse foi isto: "Fica instituído um tributo sôbre a exportação daquelas matérias-primas não alimentares, de produção do Estado, que o Executivo anualmente decida, a seu critério, que devam ser tributadas". Logo, inquestionàvelmente, delegou a definição do fato gerador, proposição que *a priori* é de lei.

19/4. Pode-se encarar sob outro ângulo êste aspecto do problema, e chega-se à mesma conclusão. Admita-se que a Lei nº 2.772 não delegou ao Executivo a definição de *quais* as matérias-primas cuja exportação é tributada. Admita-se que a Lei nº 2.772 fêz o inverso: tributou a exportação de *tôdas* as matérias primas, salvo aquelas que o Executivo excluir da relação anual. Mas, invertidos assim os dados do problema, e partindo-se da premissa de que tudo que não seja excluído está tributado, é forçoso concluirmos que a Lei nº 2.772 delegou ao Executivo o poder de *conceder isenções* sucessivamente renováveis pelo prazo de um ano.

19/5. Com efeito, a isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido: logo, sua outorga é uma modalidade de exercício do poder de tributar (nosso *Compêndio,* cit., 3ª ed., 75; nossos trabalhos "Natureza dos Dispositivos Legais que Concedem Isenções Tributárias", em *Estudos de Direito Tributário,* São Paulo 1950, 242, e "A Concessão de Isenções Fiscais e a Igualdade Perante a Lei", *Revista de Direito Mercantil* 2/891; *Trabalhos da Comissão Especial,* cit., 229/231). Por conseguinte, definida por lei a incidência, a dispensa de pagamento em casos compreendidos na definição depende também, lògicamente, de lei. Também neste particular Pontes de Miranda ilustra, para os efeitos da sua hipótese (*b*), a distinção entre o conteúdo da lei e o do regulamento: "Violado estaria o art. 36, § 2º, se se permitisse que o regulamento adotasse ... relevações não previstas em lei... porque não se trataria de simples *normas regulamentares para a execução da lei*" (op. cit., 2/202; grifo do original). Também sob êste aspecto, pois, a Lei nº 2.772 delegou proposição que *a priori* é de lei, ou seja, a outorga de isenções.

19/6. Demonstrado, assim, o primeiro dos aspectos focalizados em 19/1, relativo à definição da incidência, vejamos o segundo, concernente à fixação da alíquota e da base de cálculo. Aqui, pelo menos no tocante à alíquota, poderia ser ensaiada a distinção entre "delegação" e "autorização". Com efeito, a Lei nº 2.772 prefixou os extremos da faculdade conferida ao Executivo: a alíquota não será menor que 1%, nem maior que 5%. Entretanto, como já vimos no item 18, a distinção, além de falha de conteúdo jurídico substantivo, é inconciliável com o caráter absoluto da proibição contida no art. 36, § 2º, da Constituição.

19/7. Ainda aqui nos socorremos de Pontes de Miranda. Refere êle uma hipótese concreta, debatida na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, no regime de 1934, face a projeto de lei conferindo ao Executivo podêres para fixar porcentagens de consumo obrigatório de trigo nacional pelo moinhos. Diz êle: "A doutrina da Comissão (favorável ao Projeto) só era verdadeira naqueles casos em que a fixação da porcentagem ou quota constitui ato de execução, isto é, em que ao Poder Executivo se concedeu apreciar elementos de fato, dentro de certos critérios estabelecidos, explícita ou impli-

citamente, pela lei ... Não assim se, para a fixação de percentagem ou quota, não há critério nos textos legais e se deixou ao arbítrio do Poder Executivo. Aí, haveria *delegação de podêres,* ter-se-ia deixado ao Poder Executivo elaborar a regra jurídica, o que o art. 36, § 2º, ... veda ao Poder Legislativo" (*Comentários,* cit. 2/205-206; grifo do original).

19/8. Ora, a Lei nº 2.772 não subordinou a fixação da alíquota ou a elaboração da pauta de valores à apreciação, por parte do Executivo, de quaisquer elementos de fato, ou à observância de quaisquer critérios por ela mesma estabelecidos, ainda que implicitamente. Apenas fixou, quanto à alíquota, um mínimo e um máximo: mas nem sequer disse se entre êsses limites a alíquota será uma só ou se o tributo será seletivo em função da natureza do produto, ou de alguma outra circunstância pertinente. Igualmente, quanto à elaboração da pauta de valores nenhuma diretriz é fixada, nem ao menos a de observar-se algum índice de preços correntes ou valores de mercado. Afora os limites máximo e mínimo, há apenas limites temporais de seis e de doze meses, mas mesmo êsses nada significam, de vez que a revisão de um período para o seguinte não é sujeita à observância de qualquer critério.

19/9. No parágrafo anterior enumeramos, a título meramente exemplificativo, alguns padrões que, à vista da natureza do tributo, a Lei nº 2.772 poderia ter impôsto ao exercício, pelo Executivo, das atribuições que lhe cometeu. Note-se que não dizemos que, adotados que fôssem êsses ou outros padrões, a hipótese se legitimaria dentro dos limites do exercício normal do poder de regulamentar. Apenas queremos acentuar que, nos têrmos em que tratou o assunto, a Lei nº 2.772 outorgou ao Executivo podêres para fixar a alíquota e definir a base de cálculo discricionária ou arbitràriamente, cabendo portanto aqui nova remissão às palavras de Otto Mayer já citadas em 17/6 e 19/3. Também sob êste aspecto, pois, a Lei nº 2.772 delegou proposição que *a priori* é de lei, ou seja, a fixação do elemento financeiro do fato gerador do tributo.

20. *Respostas ao Terceiro Quesito*

20/1. Em face do exposto, respondemos ao Quesito III que as atribuições conferidas pela Lei nº 2.772 ao Poder Executivo para: *a*) definir anualmente, dentre as matérias-primas não alimentares de produção do Estado, aquelas cuja exportação para o território nacional, sem transformação industrial, fica sujeita à Taxa de Assistência à Indústria Local; *b*) fixar anualmente a alíquota do tributo entre os extremos de 1% a 5%; *c*) expedir semestralmente a pauta dos valôres das matérias-primas para aplicação da alíquota configuram delegações de poder, por envolverem matéria essencial à definição do tributo para os efeitos de sua instituição nos têrmos do art. 141, § 34, da Constituição federal.

20/2. Por conseguinte, sendo as referidas atribuições privativas do Legislativo, nos têrmos do citado art. 141 § 34, sua declaração ao Executivo infringe a proibição constante do art. 36 § 2º da Constituição federal. Assim, sendo inválidas, por essa razão, as disposições da Lei nº 2.772 que outorgam as referidas delegações, e não dispondo a mesma lei sôbre a matéria delegada, por forma que permitisse aplicá-la prescindindo dos dispositivos invalidados, segue-se que o tributo nela previsto não é suscetível de ser legalmente exigido por não estar instituído por lei.

20/3. Esta resposta é dada sob a ressalva de que, na realidade, o quesito III acha-se prejudicado, de vez que já se demonstrou, pela resposta ao quesito II, que a Taxa de Assistência à Indústria Local é inconstitucional por outras razões, anteriores às agora focalizadas.

V — O IMPÔSTO SÔBRE TABACOS DERIVADOS

21. *Quarto, quinto e sexto quesitos*

21/1. Os quesitos IV, V e VI, todos referentes ao Impôsto sôbre Tabacos e

Derivados (supra: 3) são interligados e podem, principalmente à vista dos princípios a esta altura já estabelecidos, ser estudados e solucionados conjuntamente.

21/2. Pergunta o quesito IV: "O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, com a forma de incidência estabelecida no art. 12 da Lei nº 2.772, se contém dentro da competência tributária estadual prevista no art. 19 da Constituição federal?"

21/3. Pergunta o quesito V: "O aludido impôsto, cuja incidência, de qualquer modo, conforme o disposto no art. 12 da citada Lei nº 2.772, é sôbre o movimento dos estabelecimentos sujeitos ao tributo, pode recair, direta e imediatamente, sôbre as operações mencionadas no art. 4º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 678, isto é, sôbre as vendas, consignações, escambos mercantis, dação em pagamento e transferências para fora do Estado, realizados pelos mesmos estabelecimentos?"

21/4. Pergunta o quesito VI: "O aludido impôsto, assim, pode recair: *a*) sôbre as vendas de fumo realizadas pelos respectivos plantadores à consulente? *b*) sôbre as transferências dêsse fumo, feitas pela consulente para sua fábricas situadas em outros Estados, isentas do impôsto de vendas e consignações *ex vi* do disposto no art. 2º do Decreto-lei federal nº 915 de 1-12-1938, sobretudo tendo em vista o prescrito no art. 27 da Constituição federal? *c*) sôbre as vendas, efetuadas pelos depósitos da consulente no Estado, de cigarros, de sua própria fabricação, transferidos para os referidos depósitos com o impôsto de vendas e consignações antecipadamente pago aos Estados onde foram produzidos e, por isso, isentos do pagamento do citado impôsto ao serem vendidos no Estado de Santa Catarina, em virtude do preceituado nos §§ 1º e 2º do art. 2º do já mencionado Decreto-lei nº 915?"

22. *O fato gerador do Impôsto Sôbre Tabacos e Derivados*

22/1. Ao analisarmos a chamada Taxa de Assistência à Indústria Local, já deixamos assentado que qualquer tributo identifica-se, quer em gênero (como impôsto, taxa, ou contribuição), quer em espécie (como êste ou aquêle impôsto, taxa, ou contribuição), pela natureza do seu fato gerador. Também, ao mesmo tempo, deixamos assentado que o fato gerador é o complexo de três elementos: objetivo (pressuposto material ou jurídico da incidência), subjetivo (pessoa obrigada ao pagamento) e financeiro (base de cálculo do devido em cada caso). Será, portanto, da aplicação dessas premissas que poderemos agora extrair a natureza jurídica do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados.

22/2. Êsse tributo foi criado pelo Decreto nº 48, de 6-9-1930, sob a denominação de Impôsto de Patente pela Venda de Bebidas e Fumo. O Decreto-lei nº 180 de 5-9-1938 considerou-o um complemento do Impôsto de Indústrias e Profissões, então (regime da Carta de 1937) lançado pelo Estado e arrecadado em partes iguais por êste e pelos Municípios. Por aquêle decreto-lei e seu Regulamento (Decreto nº 178 de 29-9-1938), o impôsto era cobrado por alíquotas anuais fixas, segundo a categoria do estabelecimento e a localidade onde estivesse situado. O Decreto-lei nº 384 de 28-11-1939, mantendo essa legislação anterior, separou as incidências em dois tributos distintos, o Impôsto sôbre Bebidas Alcoólicas e o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, a serem lançados e arrecadados exclusivamente pelo Estado.

22/3. Finalmente, o art. 12 da Lei nº 2.772, referindo os Decretos n.os 48 e 178 e o Decreto-lei nº 384, determinou que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados passasse a ser cobrado à razão de 2% do movimento registrado dos

estabelecimentos sujeitos ao tributo. E o Decreto nº 678 de 14-11-1961, que regulamentou, nessa parte, a Lei nº 2.772, explicitou que por movimento se entende o das operações de venda, consignação, escambo mercantil, dação em pagamento, e transferência para fora do Estado; e que os contribuintes são todos os comerciantes, industriais, ou produtores, que praticarem aquelas operações.

22/4. Em face do exposto, os três elementos do fato gerador do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados podem ser fàcilmente identificados. O elemento *objetivo* (pressuposto da incidência) é a prática de operações de venda, consignação, escambo mercantil, dação em pagamento, e transferência para fora do Estado, relativamente a tabaco e seus derivados. O elemento *subjetivo* (contribuinte do impôsto) é todo comerciante, industrial, ou produtor, que pratique as operações que configuram o pressuposto da incidência. O elemento financeiro (base de cálculo) resulta da aplicação da alíquota de 2% sôbre o movimento das operações que configuram o pressuposto da incidência.

23. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados como Impôsto de Indústrias e Profissões

23/1. Existem, a nosso ver, ponderáveis razões para se considerar o impôsto que ora nos ocupa como sendo na realidade um impôsto de indústrias e profissões. Esta figura tributária, outorgada privativamente aos Municípios pelo art. 29, V, da Constituição de 1946, não tem contornos jurídicos definidos. A referência específica e nominal, que a êle faz a Constituição, naturalmente obrigou a jurisprudência a encontrar para êle uma conceituação própria, identificada, segundo os princípios já conhecidos, por um fato gerador individualizado. Êste foi definido como sendo o simples exercício de atividades civis, comerciais, industriais, ou profissionais, desde que efetivo, mas independentemente dos seus resultados (cf. jurisprudência referida em nosso *Compêndio* cit., 2ª ed., 1954, 397-398).

23/2. A essa definição corresponde o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, desde que, pela Lei nº 2.772 e pelo Decreto nº 678, o pressuposto da sua incidência é a prática de transações que configuram o exercício de uma atividade mercantil (supra: 22/4). O histórico do tributo mostra que o Decreto-lei nº 180 e o Decreto nº 178 assim o consideraram, ao tempo em que a competência para instituir o impôsto de indústrias e profissões era estadual. Provàvelmente, o Decreto-lei nº 384 pretendeu desfazer essa assemelhação, para tornar o impôsto exclusivo do Estado, eliminando o rateio com os Municípios, exigido pelo art. 23, § 2º, da Carta de 1937. Mas para isso teria sido preciso mudar a natureza jurídica do tributo, coisa que não fizeram nem o Decreto-lei nº 384, nem a Lei nº 2.772, de vez que em um e outra reportaram-se ao Decreto nº 178 (supra: 22/2 e 22/3).

23/3. Outro aspecto que identifica o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados com o Impôsto de Indústrias e Profissões é a sua base de cálculo. Antes da Lei nº 2.772, o impôsto era fixo por categorias de contribuintes (supra: 22/2). Correspondia, assim, a uma licença ou alvará, como nos parece que deva ser, a rigor, um tributo incidente sôbre o "simples exercício" de atividades. Aliás, até o primitivo nome do tributo (Patente para Venda de Fumo) sublinhava essa natureza própria do impôsto de indústrias e profissões, que nos levou a filiá-lo ao tributo medieval francês chamado *contribution des patentes*, precisamente com êsse caráter de direito cobrado pela concessão do exercício de uma atividade regulamentada ou monopolizada (*Revista de Direito Mercantil* 2/450; Formery, *Les Impôts en France*, Paris 1946, 1/139).

23/4. Todavia, êste aspecto da base de cálculo é bastante mais complexo. O fato mesmo da Constituição de 1946 reconhecer um impôsto de licença ao lado do de indústrias e profissões invalidou a exigência rígida, quanto a êste último, de uma base de cálculo corres-

pondente a uma simples "patente". Ao contrário, os Municípios adotaram como base de cálculo o chamado "movimento econômico", identificado, na maioria dos casos, com a receita bruta das atividades cujo exercício constitui o pressuposto da incidência. A Lei nº 2.772, substituindo as alíquotas fixas da legislação anterior pela porcentual de 2% sôbre o movimento econômico, reproduziu, no plano estadual do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, a evolução do impôsto de indústrias e profissões no plano municipal.

23/5. A legitimidade da adoção do movimento econômico como base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões é matéria controvertida. Em parecer publicado, juntamente com outros, pela Prefeitura Municipal de Pôrto Alegre (*Impôsto de Indústrias e Profissões — Razões e Pareceres*, ed. oficial, Pôrto Alegre 1957, 227), não aceitamos o argumento de que o cômputo sôbre a receita bruta confundiria o impôsto de indústrias e profissões com o impôsto de renda. Entretanto, essa nossa posição comporta a ressalva de que ela não implica numa identificação necessária da receita bruta com o "movimento econômico" que serve de base ao impôsto. Já no parecer citado em 6/5 (*Revista Forense* 149/113), havíamos feito essa ressalva a propósito do impôsto de indústrias e profissões dos bancos e das companhias de seguros, para excluirmos do movimento econômico tributável dessas atividades certos elementos da receita bruta que, por sua natureza, estariam fora do campo tributário do Município.

23/6. Isso significa, em resumo, que mesmo a admissão do "movimento econômico" como base de cálculo adequada ao impôsto de indústrias e profissões não implica em aceitar-se aquêle movimento como um todo. Permanece, ao contrário, a necessidade de analisar a natureza jurídica dos seus elementos componentes, para confrontar cada um dêles com os limites da definição do tributo e com os requisitos da sua constitucionalidade. Uma análise desta natureza, empreendida agora quanto ao Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, poderá produzir conclusões interessantes para o assunto dêste parecer.

24. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados como Impôsto de Vendas e Consignações

24/1. Como vimos em 22/3, o Decreto nº 678 define o movimento econômico, que serve de base ao Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, como sendo o proveniente das operações de venda, consignação, escambo mercantil, dação em pagamento, e transferência de mercadorias. Dessa lista de cinco transações, três são especificamente pressupostos de incidência do impôsto de vendas e consignações: a venda, a consignação e a transferência de mercadorias. Mas também as outras duas podem ser reconduzidas ao campo da incidência daquele impôsto.

24/2. Com efeito, embora a venda se defina como a alienação de mercadoria contra preço em dinheiro, entretanto o escambo mercantil e a dação em pagamento configuram alienações de mercadoria contra mercadoria, em que as coisas trocadas funcionam reciprocamente como preço. Por isso mesmo, o Projeto de Código Tributário Nacional, tendo em vista o art. 221 do Código Comercial, incorporou aquelas duas figuras ao conceito fiscal de venda (*Trabalhos da Comissão Especial*, cit., 146).

24/3. Assim se vê que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, sem embargo de identificar-se, por seu fato gerador, com o impôsto de indústrias e profissões, pode ainda, através da análise dos elementos componentes da sua base de cálculo, descaracterizar-se em impôsto de vendas e consignações. Se, como vimos em 23/2, o Decreto-lei nº 384 quis afastar a identificação dêste impôsto com o de indústrias e profissões para não rateá-lo com os Municípios, maiores razões teria a Lei nº 2.772, agora que o impôsto de indústrias e profissões pertence aos Municí-

pios. Entretanto, se para afastá-lo do impôsto de indústrias e profissões a Lei nº 2.772 aproximou-o do de vendas e consignações, nem com isso terá eliminado os problemas constitucionais; apenas substituiu os da antiga pelos da nova identificação.

24/4. É claro que seria insuficiente a constatação primária de que o impôsto de vendas e consignações é de competência estadual. Pelo fato mesmo de invocar essa competência, o Estado coloca-se na posição de ter de observar-lhe as limitações. Dentre estas, interessam ao presente parecer as que se relacionam com a tributação do comércio interestadual, a respeito das quais a União exerceu sua competência regulatória através dos Decretos-leis ns. 915 e 1.061. Já as estudamos amplamente no capítulo III (itens 11, 12 e 13), quer no tocante ao seu assento constitucional, quer no tocante ao seu conteúdo e alcance. Dêsse estudo podemos agora extrair a conclusão de que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, configurado como impôsto de vendas e consignações, infringe essas limitações em duas hipóteses concretas.

24/5. A primeira hipótese é a focalizada na pergunta (*b*) do quesito VI: o fumo, adquirido pela consulente dos respectivos produtores no Estado, é por ela transferido para suas fábricas em outros Estados. Essa mesma situação já foi examinada a propósito da chamada Taxa de Assistência à Indústria Local, conduzindo à conclusão exposta em 12/8. Sòmente nas transferências feitas pelo próprio produtor da mercadoria pode o Estado invocar a norma do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 915, que lhe reserva a competência para cobrar o impôsto de vendas e consignações. Fora dessa hipótese, o *caput* do mesmo artigo confirma que não podem ser tributadas as operações entre dois estabelecimentos da mesma pessoa.

24/6. Assim, a transferência, por quem não é produtor, de mercadoria já negociada no território do Estado não está no campo de incidência do impôsto de vendas e consignações. Portanto, a sua tributação configura necessàriamente um impôsto diferente. Êste, por sua vez, não poderia ser o de exportação, que, pelo art. 19, III, da Constituição, é restrito às remessas para o estrangeiro. Logo, só poderá ser o de trânsito ou tráfego interestadual ou intermunicipal, proibido pelo art. 27 da Constituição. Note-se que, neste caso, nem sequer formalmente poderia reproduzir-se a situação que ficou substancialmente rebatida no item 13. A própria Lei nº 2.772 (art. 12 e seu § único) define o tributo ora em exame como impôsto e destina seu produto ao Fundo de Desenvolvimento Agro-pecuário e Industrial. Portanto, não caberia sequer ensaiar sua convalidação à sombra da ressalva daquele mesmo art. 27 constitucional, referente a "taxas" de "construção, conservação e melhoramento de estradas".

24/7. A segunda hipótese a considerar é apresentada na pergunta (*c*) do quesito VI: cigarros, fabricados pela consulente em outros Estados, são por ela transferidos para seus estabelecimentos no Estado de Santa Catarina e ali vendidos. É precisamente a situação regulada no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 915: o impôsto de vendas e consignações compete exclusivamente ao Estado produtor, quer — por antecipação — na transferência, quer na primeira venda efetuada no Estado consumidor (supra: 12/4). A hipótese da consulta é, justamente, a dessa primeira venda, não tributável no Estado consumidor, por fôrça do § 2º do mesmo art. 2º do Decreto-lei nº 915, baseado no princípio de que a mercadoria transferida só se incorpora à produção do Estado de destino depois de negociada em seu território (supra: 12/5). Assim, a tributação infringente do dispositivo citado configuraria o impôsto de trânsito ou tráfego interestadual, proibido pelo art. 27 da Constituição, aplicando-se aqui o dito em 24/6 *in fine*.

25. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados como impôsto de competência concorrente

25/1. Em contrário às conclusões atingidas nos itens 23 e 24, dir-se-á que o art. 21 da Constituição permite aos Estados criar "outros impostos". Êsse "outros" naturalmente refere-se aos impostos privativos relacionados no art. 19. Portanto, se existe para os Estados essa possibilidade de explorarem uma competência tributária inominada, não há razão, outra que o mero formalismo jurídico, para se concluir que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados — que não é um dos do art. 19 — deva necessàriamente identificar-se com outro impôsto privativo estadual (o de vendas e consignações) ou municipal (o de indústrias e profissões).

25/2. Entretanto, a própria conceituação de qualquer impôsto como enquadrado na competência "concorrente" do art. 21 exige, preliminarmente, a demonstração de que êle não é um dos impostos "privativos" dos arts. 15, 19 ou 29. Com efeito, se o impôsto em exame enquadra-se na enumeração de um dêsses artigos, duas hipóteses são possíveis. Ou êle é um dos reservados ao próprio govêrno que o instituiu (União, art. 15; Estados, art. 19; Municípios, art. 29), e nesse caso a sua matriz constitucional independe do art. 21. Ou êle é um dos reservados a outro govêrno que não o que o instituiu, e nesse caso êle é inconstitucional por invasão de competência, e não seria o art. 21 que o convalidasse. Portanto, antes da conclusão positiva pelo enquadramento no art. 21, é essencial a conclusão negativa do não-enquadramento em um qualquer dos arts. 15, 19 e 29 (nosso *Compêndio,* cit., 3ª ed., 156-1958).

25/3. Ora, no caso presente essa preliminar negativa não é possível. Já vimos que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, tomando-se o seu fato gerador como um todo complexivo, enquadra-se no art. 29, V, da Constituição como impôsto de indústrias e profissões. Também já vimos que, analisando-se individualmente cada uma das operações cujo complexo configura o seu fato gerador, o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados enquadra-se — pelo menos em algumas hipóteses — no art. 19, II, da Constituição como impôsto de vendas e consignações. Em ambos os casos êle é inconstitucional; no primeiro, por invasão de competência; no segundo, por execesso de competência, e conseqüente colisão com disposições constitucionais limitativas. Mas êsses são os enquadramentos constitucionais que correspondem à sua natureza jurídica tal como a lei a definiu: e portanto não há lugar para enquadrá-lo na competência inominada do art. 21.

25/4. Objetar-se-ia que não é construtiva a interpretação que conduz a uma implantação constitucional capaz de invalidar o tributo. Não nos negamos a pesquisar outras além das já estudadas, mas a única que ainda nos ocorre é a de que as transações relacionadas no Decreto nº 678 (venda, consignação, escambo mercantil, dação em pagamento e transferência de mercadorias) figuram ali como elementos componentes do movimento, isto é, da base de cálculo, e não como definições do pressuposto da incidência. Assim, o impôsto não seria *o próprio* impôsto de vendas e consignações, inclusive porque êste, como nós mesmo dissemos, é um tributo sôbre negócios jurídicos formalmente definidos (*Revista de Direito Administrativo* 32/453).

25/5. Parece-nos, antes de mais nada, que essa construção confessaria um defeito de técnica tributária. Embora o *bis in idem,* pôsto que econômicamente reprovável, não seja juridicamente proibido, não se deve supor que um Estado pretenda, conscientemente, instituir ao mesmo tempo dois impostos de vendas e consignações, um com êsse nome, e outro com nome diverso. Entretanto, é exatamente nisso que a construção imaginada se resume. Mas ela comporta defeitos ainda mais graves. Com efeito, dizer que as operações relacionadas no Decreto nº 678 são apenas

base de cálculo, equivale a dizer que o pressuposto da incidência não está definido na lei. Mas como isso também tornaria inválido o tributo, dir-se-ia então que o pressuposto da incidência é a existência de um movimento com aquela composição. Evidente petição de princípio, que, além do mais, confessa a conclusão do item 23, de tratar-se de impôsto de indústrias e profissões. Sob êstes dois aspectos, portanto, a objeção não é suscetível de resultado útil.

25/6. Um terceiro aspecto é êste: se as operações relacionadas no Decreto nº 678 devem ser encaradas de per si (como quer a própria objeção), então é impossível deixar de constatar que tôdas elas — venda, consignação, escambo mercantil, dação em pagamento e transferência de mercadorias — são "atos jurídicos regulados por lei federal". Mas então o impôsto estadual, que incidisse sôbre cada um dêsses atos isoladamente, seria idêntico ao impôsto que o art. 15, VI, da Constituição reserva privativamente à União, e que esta cobra sob o nome de "sêlo federal". É certo que, pelo § 7º dêsse art. 15, não há conflito de incidências entre o sêlo federal e os impostos privativos estaduais. Mas o próprio argumento nega que o impôsto de que estamos tratando seja privativo, mesmo porque, se o fôsse, não se encaixaria no art. 21.

25/7. Em conclusão, de qualquer forma que se encare o problema, a convalidação do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados como impôsto inominado de competência concorrente é inadmissível. E esta nos parece ser a solução certa, dentro da sistemática tributária constitucional. O art. 21 da Constituição deve ser rigorosamente policiado. Não seria tolerável que êle se transformasse num *bill* de imunidade para acobertar as incursões de um poder tributante na esfera privativa de outro. Ou numa carta de alforria para um poder tributante, mesmo sem sair da sua própria esfera privativa, livrar-se das limitações e restrições a que a Constituição submete determinados impostos nela contidos. Seria êsse um expediente demasiado grosseiro para fraudar-se o critério rígido da discriminação constitucional das receitas tributárias.

26. Respostas aos Quesitos IV, V e VI

26/1. Em face do exposto, respondemos ao quesito IV que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, com a forma de incidência estabelecida no art. 12 da Lei nº 2.772, não se contém, como figura tributária específica, na competência impositiva estadual prevista no art. 19 da Constituição federal. Essa competência, rígida e nominalística, só abrange os impostos que expressamente refere, entre os quais não está o de que se trata. Assim, a sua eventual inclusão na competência do aludido art. 19 teria de decorrer da sua identificação com algum dos impostos nêle relacionados. Isto, porém, já é matéria dos quesitos seguintes.

26/2. Ao quesito V respondemos que o Impôsto sôbre Tabacos e Derivados é suscetível de duas conceituações. Considerando-se o seu fato gerador como um todo complexivo, êle identifica-se com o impôsto de indústrias e profissões, e portanto é inconstitucional por invasão da competência privativa dos Municípios. Sob êste aspecto, o presente quesito fica prejudicado, porquanto não interessa examinar isoladamente cada hipótese de incidência. Alternativamente, considerando-se como fato gerador cada uma das operações relacionadas no Decreto nº 678, a resposta ao presente quesito confunde-se com a do quesito VI.

26/3. O quesito VI compõe-se de três perguntas, que, adotando-se a segunda das posições referidas em 26/2, isto é, considerando-se como fato gerador do Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, isoladamente, cada uma das operações relacionadas no Decreto nº 678, podem ser assim respondidas:

a) o impôsto não pode ser cobrado nas vendas de fumo efetuadas pelos respectivos produtores à consulente; sôbre essa operação legìtimamente incide

o impôsto de vendas e consignações, nos têrmos do art. 19, II, da Constituição federal; identificando-se com êsse o impôsto de que estamos tratando, a incidência simultânea, sendo restrita às vendas de determinado produto, equivaleria a tornar o impôsto de vendas e consignações discriminatório em razão da espécie da mercadoria; a Constituição vigente não proíbe *expressamente* essa discriminação, como faziam as anteriores; todavia, como demonstramos em *Revista de Direito Administrativo* 32/453 cit., essa proibição subsiste *implícita,* pois a discriminação por espécie de mercadoria descaracteriza o impôsto de vendas e consignações e transforma-o no de consumo, privativo da União, *ex vi* do art. 15, II, da Constituição federal.

b) O impôsto não pode ser cobrado nas transferências, feitas pela consulente para suas fábricas em outros Estados, de fumo adquirido de produtores; identificando-se o impôsto com o de vendas e consignações, a operação descrita não seria tributável, *ex vi* do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei federal nº 915 de 1-12-1938; sem essa identificação, o impôsto seria inconstitucional, como impôsto de exportação por infringir o art. 19, II, da Constituição, ou como impôsto sôbre o tráfego ou trânsito interestadual de mercadorias, proibido pelo seu art. 27.

c) O impôsto não pode ser cobrado nas vendas efetuadas pela consulente, de cigarros por ela produzidos em outros Estados e transferidos com impôsto pago ao Estado produtor; identificando-se o impôsto com o de vendas e consignações, a hipótese descrita é regulada pelo art. 2º, § 2º do Decreto-lei nº 915 citado, que reserva ao Estado produtor a tributação da primeira venda, excluindo-a da competência fiscal do Estado consumidor; sem essa identificação, o impôsto seria inconstitucional como impôsto sôbre o tráfego ou trânsito interestadual de mercadorias, proibido pelo art. 27 da Constituição.

VI — CONCLUSÕES

Em face de todo o exposto, as nossas conclusões são as seguintes, em breve resumo referido aos quesitos reproduzidos em 5/1, 10/1, 15/1 e 21/1:

I. A chamada Taxa de Assistência à Indústria Local, criada pela Lei nº 2.772 de 21-7-1961 e regulamentada pelo Decreto nº 679 de 14-11-1961, do Estado de Santa Catarina, é na realidade um impôsto.

II. A chamada Taxa de Assistência à Indústria Local, assim definida como impôsto, é incompatível com o disposto nos arts. 19, III e 27 da Constituição federal, e com as disposições normativas dos Decretos-leis federais n.os 915 de 1-12-38 e 1.061 de 20-1-39, sendo portanto inconstitucional, salvo quando incida sôbre transferências efetudas pelo próprio produtor da mercadoria no Estado, antes de qualquer negociação dela no respectivo território.

III. As atribuições conferidas pela Lei nº 2.772 ao Poder Executivo, e por êste exercidas pelo Decreto nº 679, no tocante à fixação da alíquota e à expedição de relações de mercadorias e pautas de valôres, envolvendo matéria que, nos têrmos do art. 141, § 34, da Constituição federal, é privativa do Poder Legislativo, configuram infração do art. 36 § 2º da mesma Constituição, sendo portanto inválidas, e invalidando a exigência da chamada Taxa de Assistência à Indústria Local, por não estar devidamente instituída por lei; sem prejuízo da resposta II, que já conclui pela inconstitucionalidade do mesmo tributo por outro fundamento.

IV. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, com a forma de incidência estabelecida no art. 12 da Lei nº 2.772, não se contém na competência tributária estadual prevista no art. 19 da Constituição federal.

V. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, considerando-se como um todo único e complexivo a sua incidência sôbre a atividade mercantil constituída

pela prática das operações relacionadas no art. 4º do Decreto nº 678 de 14-11-1961, identifica-se com o impôsto de indústrias e profissões, sendo portanto inconstitucional por invasão de competência tributária municipal nos têrmos do art. 29, V, da Constituição federal.

VI. O Impôsto sôbre Tabacos e Derivados, considerando-se como um fato gerador autônomo cada uma das operações relacionadas no art. 4º do Decreto nº 678, identifica-se com o impôsto de vendas e consignações, e portanto:

a) Não pode recair sôbre as vendas de fumo realizadas pelos respectivos produtores à consulente; equivalendo a uma segunda incidência do impôsto de vendas e consignações, agravaria a alíquota dêste nas vendas de determinados produtos; tornado assim discriminatório por espécie, o impôsto identifica-se com o de consumo, infringindo o art. 15, II, da Constituição federal;

b) Não pode recair sôbre as transferências, efetuadas pela consulente para estabelecimento seu em outro Estado, de fumo adquirido de produtores; a tributação dessa transferência pelo Estado de origem não se enquadra na competência prevista no art. 19, II, da Constituição federal, *ex vi* da disposição normativa do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 915 citado, configurando portanto impôsto interestadual, proibido pelo art. 27 da mesma Constituição;

c) Não pode recair sôbre as vendas efetuadas pela consulente no Estado, de cigarros por ela produzidos em outro Estado; a tributação dessa operação é reservada ao Estado produtor, quer na transferência, quer na venda, pela disposição normativa do art. 2º, § 2º, do Decreto-lei nº 915, citado; sua tributação pelo Estado consumidor não se inclui, portanto, na competência prevista no art. 19, II da Constituição federal, configurando por isso impôsto interestadual, proibido pelo art. 27 da mesma Constituição.

É o nosso parecer, S.M.J.

São Paulo, 25 de Setembro de 1962. — *Rubens Gomes de Sousa*, Consultor Jurídico em matéria fiscal.