

O Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988

Estudo comparativo com a Constituição
anterior (EC n.º 1/69 e EC n.ºs 2 a 27)

IDUNA E. WEINERT

Professora Assistente da Universidade de
Brasília. Advogada em Brasília

O tema, obviamente, não se esgota nas breves anotações a seguir alinhadas, que pretendem, somente, trazer contribuição, por menor que seja, à melhor compreensão do nosso novo Sistema Tributário, como inscrito no texto da Carta Política de 1988.

A primeira observação a fazer diz respeito à sistematização da matéria na nova Carta, visto que, ao invés de ocupar, como anteriormente, apenas um Capítulo (V — Do Sistema Tributário) do Título I (Da Organização Nacional), estende-se, agora, pelas seguintes divisões e subdivisões:

Título VI — Da Tributação e do Orçamento

Capítulo I — Do Sistema Tributário Nacional

Seção I — Dos Princípios Gerais

Seção II — Das Limitações do Poder de Tributar

Seção III — Dos Impostos da União

Seção IV — Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Seção V — Dos Impostos dos Municípios

Seção VI — Da Repartição das Receitas Tributárias

Nota-se, por conseguinte, que houve sensível ampliação do tema, valendo salientar, também, como será melhor explicitado adiante, a preocupação demonstrada pelo legislador constituinte em tornar mais analítico e minudente o texto da nossa nova Carta, com o objetivo, visível, de proporcionar maior segurança e proteção aos contribuintes.

Seção I — *Dos Princípios Gerais*

O art. 145 e seus incisos I, II e III trazem a especificação dos tributos que poderão ser instituídos pelas pessoas de direito público interno, que indica, nela estando compreendidos tanto os tributos vinculados ou diretos (taxas, contribuições de melhoria e contribuições específicas) como os tributos não vinculados ou indiretos (impostos).

Os tributos vinculados, como é sabido, caracterizam-se pelo fato de que sua cobrança está sempre e imediatamente relacionada com determinada atuação estatal, referida ao sujeito passivo, como ocorre com as taxas, cuja definição, contida no inciso II do art. 145, repete, *ipsis litteris*, o texto de 1969, enquanto que a contribuição de melhoria (inciso III) tem sua instituição justificada quando, sendo “decorrente de obras públicas”, a relação tributária se estabelece por força de atuação a que o poder público é levado por motivo de sua conveniência, de que são exemplos a abertura e o asfaltamento de ruas.

Observa-se, contudo, que foi eliminada, no novo texto, a expressão “que terá como limite total a despesa realizada”, constante da Carta anterior, na redação dada pela EC n.º 23, de 1.º-12-83, ao inciso II do art. 18, supressão essa altamente preocupante, visto que ensejará, certamente, a volta aos abusos que ocorriam antes de 1969, com as entidades que instituíam o aludido encargo tributário pretendendo arrecadar dos contribuintes mais do que tinham gasto, efetivamente, com o empreendimento, com evidente distorção do instituto.

No que tange aos tributos indiretos ou não vinculados (impostos), a cuja cobrança não corresponde qualquer contraprestação direta ou imediata do Estado, dizendo respeito, apenas, à capacidade contributiva do contribuinte, observa-se que a nova Carta, embora mencione expressamente essa modalidade de exação (art. 145, I), o que não fazia o texto anterior (art. 18), continua não definindo o que são os impostos; observa-se, por outro lado, que o constituinte manteve o sistema anteriormente adotado, de distribuição rígida da competência tributária das entidades de direito público interno, para instituí-los e arrecadá-los, cuidando disso em três seções diferentes, como assinalado inicialmente.

A escolha do critério rígido de repartição da competência tributária, dentre outros preferidos por diversos textos constitucionais, impede, no caso, a invasão da competência de uma pessoa jurídica de direito público interno por outra, afastando, por outro lado, a possibilidade de bitributação, ou seja, da instituição de dois tributos com o mesmo fato gerador.

O § 1.º do art. 145 fala em “objetivos” mas, em realidade, consubstancia critérios a serem observados, “sempre que possível”, na instituição dos impostos, havendo menção aos da pessoalidade e ao econômico, o que significa dizer, em outras palavras, que a lei instituidora do tributo, exatamente em razão de se cuidar de espécie não vinculada, procurará indivi-

dualizar a sua cobrança levando em conta, também, a capacidade econômica do contribuinte, embora seja facultado à administração tributária, em contrapartida, com as cautelas recomendadas no texto constitucional, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do mesmo.

O preceito configura inovação do maior significado, especialmente porque revestido, agora, de força constitucional, sendo certo que introduz de forma expressa a obrigatoriedade da consideração, "sempre que possível", na instituição dos impostos, do poder contributivo do contribuinte, ou seja, de sua capacidade econômica.

Curvou-se o legislador constituinte, nesse caso, à doutrina e à jurisprudência predominantes nos Estados em que o Direito Tributário já alcançou níveis superiores de desenvolvimento, como é o caso da Alemanha, valendo transcrever, a propósito, as lúcidas palavras de HEINRICH BEISSE, em seu trabalho "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias, Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã", *verbis*:

"A necessidade do critério advém do objetivo das leis tributárias.

a) A tributação está ligada a fatos, situações e realizações efetivas e, por isso, também a estruturas de direito civil. Nestes fatos se manifesta a capacidade econômica dos sujeitos passivos que justifica a intervenção de direito tributário.

Por isso, as leis tributárias, com a sua descrição de pressupostos, querem atingir, exatamente, estes fatos e situações "econômicas", isto é, reais (efetivos), e não simples estruturas formais. Isso constitui uma condição fundamental da igualdade da tributação. A serviço desse princípio está o critério econômico." (In *Direito Tributário — Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Saraiva, 1984, pp. 8/9.)

Vale ler, ainda, sobre o assunto, estudo do Prof. HUGO VON WALLIS, sob o título "Limites Econômicos e Jurídicos da Tributação dos Rendimentos", constante de coletânea de trabalhos sobre o "Imposto de Renda" (Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, SP, 1981, pp. 9/70).

Quanto ao art. 146, tem-se que se cuida de mero desdobramento do preceito contido no § 1.º do art. 18 da Carta anterior, mostrando o dispositivo em tela, de forma evidente, a preocupação do legislador constituinte em elaborar uma Carta que fosse o mais possível analítica, minuciosa, atendendo, certamente, à necessidade de defesa dos direitos dos contribuintes, freqüentemente violados por interpretações tendenciosas, de textos excessivamente genéricos, como ocorria anteriormente.

Com o mesmo objetivo, vale observar ter havido opção no sentido de desdobrar, em dispositivos autônomos, preceitos antes englobados em apenas

um, como se via no § 1.º do art. 18, registrando-se, ainda, a inclusão de novas normas a serem observadas pelo legislador ordinário, atendendo-se, no caso, ao imperativo a que se acham submetidas a criação e a majoração dos tributos, qual seja, ao princípio da legalidade, inscrito de forma genérica no art. 153, § 2.º, da CF/69 e no art. 5.º, § 29, da CF/88, bem como de maneira específica, no que concerne ao Direito Tributário, nos arts. 19, I, e 153, § 29, da CF/69 e no art. 150, inciso I, da Carta de 1988.

Assim é que o art. 146 determina que caberá à lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (inciso I) e “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (inciso II), permitindo observar não ter havido qualquer alteração de conteúdo, face ao § 1.º do art. 18 da Carta anterior, não ocorrendo o mesmo em relação ao inciso III, que submete, igualmente, à exigência da lei complementar, definindo o âmbito de abrangência desta, a elaboração de normas gerais em matéria de legislação tributária, estabelecendo diretrizes que deverão ser observadas, especialmente no que concerne a:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

No que tange ao inciso I, tem-se que o Código Tributário Nacional em vigor (Lei n.º 5.172, de 25-10-1966) não contém normas específicas para regular o procedimento para a solução dos conflitos de competência em matéria tributária, no âmbito administrativo, sendo certo, contudo, que seus preceitos procuram evitar a ocorrência dos mesmos, ao discriminar, com base nas diretrizes traçadas pela Constituição, a competência das entidades de direito público investidas da mesma.

Por outro lado, como bem assinala MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, em seus *Comentários à Constituição Brasileira*, a propósito do § 1.º do art. 18 da CF/69, tais conflitos somente são prováveis em matéria de impostos, uma vez que taxas e contribuições de melhoria correspondem a fatos geradores específicos e referidos a serviços prestados ao contribuinte, ou benefícios alcançados pelo mesmo, de forma direta, o que não ocorre com os impostos, que são tributos indiretos, sabendo-se, ainda, que as Constituições brasileiras optaram, sempre, pelo critério da discriminação rígida da competência para sua instituição. (Saraiva, 3.ª ed. 1983, pp. 147/148).

Quanto às limitações do poder de tributar, a que alude o inciso II do art. 146 constitucional, serão objeto de apreciação, mais adiante, valendo

registrar, quanto ao inciso III, que suas letras *a*, *b* e *c* apenas se referem, de forma exemplificativa, a alguns temas que deverão ser objeto de normas gerais de direito tributário, não se cuidando, pois, de enumeração exaustiva.

Observa-se, ainda, quanto às letras *a* a *c*, acima mencionadas, que apenas a última delas contém inovação, no sentido de recomendar “adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, refletindo a valorização do cooperativismo em nossa Carta Magna; o conteúdo das letras *a* e *b*, antes transcrito, revela cuidar-se de temas que já são objeto de normas do CTN em vigor, que deverá sofrer modificações, contudo, no que concerne à competência para a instituição e cobrança dos impostos, objeto de significativas alterações na nova Carta.

O art. 147, subseqüente, corresponde ao § 4.º do art. 18 da Constituição anterior, registrando, porém, as seguintes modificações:

1) não menciona mais a hipótese de Estados não divididos em Municípios, para o efeito de cobrança cumulativa de impostos estaduais e municipais, dada a inexistência deles, na prática;

2) atribui, expressamente, ao Distrito Federal os impostos municipais, sem se referir ao fato de que a cobrança dos mesmos se dá cumulativamente, com os impostos estaduais, como se vê adiante na Seção IV — Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal.

Os arts. 148 e 149 consubstanciam a atividade estatal geralmente denominada “parafiscal”, antes prevista no § 2.º, incisos I e II, do art. 21 da CF/69, que tratava da competência tributária deferida, com exclusividade, à União Federal.

Algumas alterações significativas foram introduzidas na área da parafiscalidade, valendo observar, quanto aos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148, que:

1) continuam a ser da competência exclusiva da União;

2) somente poderão ser criados mediante lei complementar e para os fins específicos previstos nos incisos I e II do aludido art. 148, ficando afastada, por conseguinte, a possibilidade de sua instituição indiscriminada, consoante vinha ocorrendo, ultimamente, como fonte de receitas extras para os cofres federais; recorde-se, a propósito, a recente instituição de empréstimos compulsórios incidentes sobre a compra de combustíveis, automóveis, dólares e passagens para o exterior;

3) a eles não se aplicam mais as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do Direito Tributário, como impunha o inciso II do § 2.º do art. 21 da Carta anterior, o que significa dizer, dentre outras coisas, que não estão mais sujeitos ao princípio da anualidade, ou da anterioridade;

4) os recursos provenientes de sua arrecadação estão, agora, vinculados à despesa que fundamentou sua criação, não podendo, pois, ter outra destinação.

Pode-se concluir, em síntese, no que concerne aos empréstimos compulsórios, que, embora não mais sujeitos aos princípios gerais de Direito Tributário, sua criação e cobrança encontram-se, agora, mais limitadas, quer quanto às hipóteses que as comportam como, igualmente, no que se refere à destinação da receita deles oriunda.

Relativamente à instituição de contribuições, vê-se que foi deferida, apenas preferencialmente, à União (art. 149, *caput*), com o caráter de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e excepcionalmente aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, parágrafo único), a ser cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

No que tange às contribuições referidas no *caput* do art. 149, ou seja, àquelas atribuídas com exclusividade à União, de caráter social, ou representativas de intervenção no domínio econômico ou, ainda, no interesse de categorias profissionais ou econômicas, verifica-se que, ao contrário do que ocorria na CF/69 (art. 21, § 2.º, inciso I), estão elas sujeitas, agora, expressamente, às normas gerais de direito tributário (art. 146, III) e aos princípios tributários da *legalidade* (art. 150, I), da *irretroatividade* (art. 150, III, *a*) e da *anualidade* (art. 150, III, *b*), o que significa estar explícita, agora, a natureza tributária das referidas contribuições, sendo certo que, pelo texto anterior, na redação dada pela EC n.º 8/77, não tinham as mesmas tal caráter.

A propósito, vale lembrar a longa polêmica que se travou nos tribunais brasileiros a respeito da natureza jurídica das contribuições sociais, face aos preceitos da Lei Maior em vigor, tendo-se inclinado o Supremo Tribunal Federal no sentido de que, a partir de 1977, com a EC n.º 8, teriam elas perdido sua natureza tributária, consoante se verifica do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE 86.595/BA (RTJ 87/271), após vista dos autos:

“1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição em causa, devida ao FUNRURAL.

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.

Já o era, aliás, desde o Decreto-Lei n.º 27, que alterou a redação do art. 217 do Código Tributário Nacional, para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações parafiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de BALEIRO (Direito Tributário Brasileiro, 9.ª ed., pp. 69 e 584). Rea-

firmou-o a Emenda Constitucional n.º 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2.º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional n.º 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão “e o interesse da previdência social” por “e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social”, tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso — o X — ao art. 43 da Emenda n.º 1/69 (“Art. 43 — Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: . . . X — contribuições sociais, para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1.º, 175, § 4.º, e 178”), o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43.

Portanto, de 1966 a 1977 (do Decreto-Lei n.º 27 à Emenda Constitucional n.º 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda n.º 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que elas tinham natureza tributária, aplicando-se-lhes conseqüentemente, quanto à prescrição e à decadência, o Código Tributário Nacional.” (RTJ 87/273-274).

Assinale-se, por outro lado, que, na parte final do *caput* do art. 149, ressalva o texto constitucional a possibilidade de cobrança cumulativa das contribuições a que se refere o dispositivo com aquelas de que trata o art. 195, ou seja, as destinadas a financiar a seguridade social.

Como visto, a natureza jurídico-tributária das contribuições previstas no art. 149 constitucional, em suas três modalidades, resulta expressa no texto da Lei Maior, sem que se possa lançar qualquer sombra de dúvida a respeito da fiscalidade dessas exações de caráter específico. O mesmo não se pode dizer, contudo, das contribuições que se destinam a custear a seguridade social, referidas no art. 195, tantas são as objeções que poderão ser levantadas no sentido de negar-lhes o caráter de exação tributária.

O tema, por sua relevância, certamente despertará o interesse dos tributaristas pátrios, sendo certo, por outro lado, que a definição da natureza jurídica da contribuição securitária, como descrita no art. 195 e seus parágrafos da Lei Maior, dependerá de pronunciamento definitivo de nossa Suprema Corte, exigindo, sem dúvida, um estudo sistemático dos preceitos concernentes ao tema, assim como a exigência da consideração, imperiosa, dos aspectos teleológicos que inspiraram a introdução, no Título (VIII)

relativo à Ordem Social, de um Capítulo (II) dedicado, exclusivamente, à seguridade social.

Seção II — *Das Limitações do Poder de Tributar*

O art. 150 inicia a Seção II, que trata das “Limitações do Poder de Tributar”, destacando-se, no seu contexto, os seguintes princípios gerais (ou limitações gerais) a serem, obrigatoriamente, observados pela legislação tributária de qualquer nível (federal, estadual ou municipal):

- 1) princípio da legalidade (art. 150, I);
- 2) princípio da igualdade tributária, que corresponde, em realidade, à exigência de que a lei dê tratamento desigual aos desiguais (art. 150, II);
- 3) princípio da irretroatividade da lei tributária, que não poderá incidir sobre fatos geradores que lhe são anteriores (art. 150, III, *a*);
- 4) princípio da anualidade ou da anterioridade da lei tributária, o que significa dizer que o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b*);
- 5) princípio da não utilização do tributo como instrumento confiscatório (art. 150, IV); e
- 6) princípio da não utilização do tributo como instrumento de limitação ao tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens (art. 150, V).

A seguir, o legislador constituinte cuida, no inciso VI, letras e parágrafos, do art. 150, das chamadas imunidades tributárias constitucionais, na medida em que veda, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição e, conseqüentemente, a cobrança de impostos sobre os fatos geradores que, a seguir, enumera, notando-se que foram mantidas as imunidades antes previstas no inciso III do art. 19 da Carta anterior, com ampliação, apenas, da letra *c*, para inclusão das fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores, observando-se, ainda, a exigência, agora expressa, de que as instituições de educação e de assistência social, para usufruírem do privilégio, atuem “sem fins lucrativos”, circunstância que, em face do texto anterior, exigia o exame de caso a caso.

Não houve, quanto à questão das imunidades tributárias, grandes inovações, verificando-se, apenas, uma maior explicitação das mesmas nos §§ 1.º a 4.º do art. 150, no sentido de que:

- 1) o princípio da anualidade ou anterioridade dos tributos (art. 150, III, *b*) não se aplica aos impostos de importação de produtos estrangeiros,

exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, bem como sobre o incidente sobre produtos industrializados e o incidente sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, todos da competência da União (art. 153, incisos I, II, IV V) e, ainda, sobre o imposto extraordinário previsto no art. 154, inciso II, igualmente da União (§ 1.º);

2) a imunidade aos impostos de que cuida o art. 150, inciso VI, letra *a*, deferida às entidades de direito público indicadas no *caput* do artigo, é extensiva às autarquias e às fundações mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (§ 2.º), incidindo, porém, sobre os mesmos fatos quando relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (§ 3.º, primeira parte);

3) a imunidade aos impostos a que se refere o art. 150, inciso VI, letra *a*, não se estende ao comprador de bem imóvel adquirido das entidades imunes (§ 3.º, segunda parte);

4) a imunidade aos impostos, deferida aos templos de qualquer culto, aos partidos políticos, inclusive suas fundações, e às entidades sindicais dos trabalhadores, e às instituições de educação e de assistência social refere-se, apenas, no patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com as finalidades essenciais das mesmas entidades (art. 150, inciso VI, letras *b* e *c* e § 4.º).

Cumprindo observar, a este ponto, que todas as explicitações hoje contidas nos quatro parágrafos iniciais do art. 150 já se constituíram em pontos de dúvidas que vieram a ser elucidados, gradativamente, ora pelo trabalho de construção jurisprudencial dos Tribunais, ora pela doutrina, sempre em torno da interpretação do inciso III, letras *a*, *b*, *c* e *d*, e do § 1.º do art. 19 da EC 1/69 e emendas posteriores.

O § 5.º do art. 150 contém, entretanto, inovação, ao prever que lei, no caso ordinária, e que poderá ser federal, estadual ou municipal, determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, preceito que reflete a preocupação do constituinte de 1988 na defesa do consumidor, preocupação essa até hoje ausente em nossas Cartas Magnas.

Por fim, o § 6.º do mesmo art. 150 impõe a exigência de lei específica para a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária ou previdenciária, o que só ocorria, anteriormente, em relação a isenções de impostos estaduais e municipais, por parte da União (art. 19, § 2.º), o que significa dizer que tais benefícios estão submetidos, agora, ao controle do Poder Legislativo, federal, estadual ou municipal.

Vistas as chamadas vedações gerais do poder de tributar, contidas no art. 150, encontramos, a seguir, no art. 151, proibições dirigidas, especificamente, à União e, no art. 152, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Nota-se que os incisos I e II do art. 151 repetem, quase que *ipsis litteris*, os termos das vedações previstas no art. 20, incisos I e II, da Constituição anterior, valendo registrar, apenas, o acréscimo feito ao inciso I, no sentido de admitir a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país, sem que se possa alegar mais distinção ou preferência em relação às mesmas, como ocorria antes, sendo certo que a ressalva veio a consagrar constitucionalmente prática de há longo tempo adotada pela União, no sentido de privilegiar algumas delas.

A alteração substancial, que se observa, é a transformação em proibição, no inciso III do art. 151, do que antes era facultado à União (art. 19, § 2.º), valendo comparar os textos dos dois preceitos:

“Art. 19 —

§ 2.º — A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”

“Art. 151 — É vedado à União:

.....

III — instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

A vedação, agora imposta à União, resulta, sem dúvida, das severas críticas que eram dirigidas à faculdade que antes lhe era deferida, à consideração de que consubstanciava visível invasão da autonomia dos Estados e Municípios, com o conseqüente enfraquecimento do regime federativo, além de representar, em todos os casos, perda de recursos orçamentários para a entidade pública competente para arrecadá-los, sendo certo, por fim, que a proibição ora imposta pelo art. 151, III, é mais ampla, pois diz respeito a todo e qualquer tributo, e não, apenas, a impostos.

Quanto aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tem-se que a eles é vedado estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza; em razão de sua procedência ou destino, nos termos do art. 162 da nova Carta, que repetiu, aqui, a mesma proibição contida no inciso III do art. 20 do texto anterior.

Seção III — *Dos Impostos da União*

Enfatizam constitucionalistas e tributaristas que o sistema de distribuição das rendas tributárias é a “pedra de toque” do federalismo, na medida

em que vai determinar um maior ou menor equilíbrio entre os Estados que compõem a Federação.

Partindo desse princípio, fácil é verificar, através de um estudo comparativo de nossas Constituições, especialmente a partir da EC n.º 18 à Carta de 1946, que houve um gradual alargamento da competência tributária deferida à União, conseqüente não apenas da atribuição dos impostos mais rendosos e do maior número deles, como, ainda, da possibilidade da criação de novos impostos e da atividade parafiscal, representada pela instituição de contribuições e empréstimos compulsórios.

Nessa evolução, foram sendo, os Estados e Municípios, usurpados em suas fontes de rendas e levados, muitos deles, a um verdadeiro estado de penúria, que os obrigava a perambular, na figura de seus Governadores e Prefeitos, pelos gabinetes federais, em Brasília, à cata de recursos para enfrentar, muitas vezes, às despesas mais essenciais.

A conseqüência desse fenômeno, que se agravou, consideravelmente, nos vinte anos de governos militares, foi a presença, no Brasil, de um regime federativo meramente formal, sabido que é ser a autonomia política decorrência natural da autonomia financeira.

Não foi, pois, outra a razão que levou tantas vezes a se levantarem, no Plenário da Assembléia Nacional Constituinte, em defesa dos Estados e Municípios, para que aos mesmos fosse reservada, na nova Carta, uma fatia maior das rendas tributárias, cabendo examinar, agora, se tal objetivo foi alcançado.

A Seção III do Capítulo I — Do Sistema Tributário Nacional, da nova Constituição, trata dos impostos cujas instituição e arrecadação foram deferidas à União, abrangendo os arts. 153 e 154.

A relação de impostos contida no art. 153, se comparada à constante do art. 21 da Constituição anterior, revela, logo à primeira vista, ter ocorrido a redução do número dos impostos da competência da União, antes contidos em dez incisos e, agora, em sete.

Assim é que permaneceu na competência da União a instituição dos impostos incidentes sobre importação de produtos estrangeiros — inciso I (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados — inciso II (IE); renda e proventos de qualquer natureza — inciso III (IR); produtos industrializados — inciso IV (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários — inciso V (IOF); propriedade territorial rural — inciso VI (ITR) e sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar — inciso VII, verificando-se, por outro lado, que foram excluídos, do âmbito federal de competência, os impostos sobre serviços de comunicações, o imposto único sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, e de energia elétrica, o imposto único sobre a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País, e o inci-

dente sobre transportes, impostos, estes últimos, que estavam enumerados nos incisos VII a X do art. 21 da Carta anterior.

Os impostos excluídos da competência da União foram destinados aos Estados e/ou aos Municípios, como se analisará adiante, valendo assinalar, porém, que permaneceram sob o poder de tributar da mesma os impostos mais rendosos, ou seja, aqueles que trazem aos cofres públicos maior receita tributária, além de um número ainda considerável dessa espécie tributária.

Dessa forma, embora se constate que, de maneira global, houve algum avanço, no sentido de uma distribuição mais equânime das rendas tributárias, em relação ao sistema anterior, é inegável que a União continua a deter a "parte do leão", e que a Federação brasileira ainda está muito longe de alcançar o equilíbrio político ideal, que só se concretiza através da autonomia financeira dos Estados federados, no modelo federativo, sabendo-se, por outro lado, que, por razões históricas, existe no Brasil um terceiro nível de poder, o municipal, igualmente revestido de autonomia, o que obriga a uma tripartição das receitas tributárias.

O § 1.º do art. 153 permite ao Poder Executivo federal alterar as alíquotas dos impostos que enumera (I — importação, II — exportação, IV — sobre produtos industrializados e V — sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, o que significa dizer, em outras palavras, que, além da criação por lei, essa mesma lei deverá dispor, em cada caso, sobre a forma de alteração das alíquotas dos impostos incidentes sobre importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza e operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

No § 2.º do art. 153 vamos encontrar os critérios a serem observados pelo legislador ordinário, quando da instituição do Imposto de Renda, havendo referência expressa aos da generalidade, universalidade e progressividade, no sentido de que o aludido imposto deverá ser, o mais possível, geral, atingindo a todos, universal, abrangendo toda e qualquer renda ou patrimônio, e progressivo, ou seja, estabelecer alíquotas que variem na razão direta da renda ou do patrimônio do contribuinte (inciso I).

A inovação contida no referido inciso I do § 2.º do art. 153 corresponde, apenas, à consagração de critérios que já vinham sendo aplicados, na instituição e arrecadação do IR; verifica-se, por outro lado, no inciso II, subsequente, que a nova Carta concede imunidade do referido tributo relativamente aos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão das pessoas que menciona, nos termos e limites fixados em lei.

O § 3.º do art. 153 trata do IPI, determinando que o mesmo será seletivo, em função da essencialidade do produto (inciso I), será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (inciso II), e não incidirá sobre produtos indus-

trializados destinados ao exterior (inciso III), valendo registrar que os dois primeiros princípios já estavam previstos no § 3.º do art. 21 da Carta anterior, tendo sido introduzida, apenas, como inovação, a imunidade de que cuida o inciso III que objetiva, claramente, estimular as exportações, que tantas divisas trazem para o país.

Quanto ao ITR, consoante resulta claro da redação do § 4.º do art. 153, tornou-se instrumento de desestímulo à manutenção de propriedades rurais improdutivas, através de suas alíquotas, persistindo, embora, a imunidade relativa às pequenas glebas rurais, cuja definição foi remetida à lei, “quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”. Cuida-se, porém, como salta aos olhos, de mero paliativo à grande omissão do legislador constituinte de 1988, que, pressionado pela UDR e pelos grandes latifundiários do país, deixou de enfrentar crucial questão da reforma agrária, mais uma vez adiada.

O § 5.º do art. 153 traz, pela primeira vez, ao texto constitucional previsão sobre a incidência de imposto, referido no inciso V, sobre o ouro, quando este for definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, refletindo, dessa forma, a preocupação da nova Carta com fenômeno econômico relativamente recente, qual seja, a descoberta de enormes reservas do minério no país, como é o caso de Serra Pelada, e a especulação em torno do mesmo, no mercado financeiro; beneficiados com a arrecadação desse tributo foram o Estado, o Distrito Federal e o Território, conforme a origem (30%) e o Município de origem (70%).

O privilégio já existente, em favor da União, na Constituição anterior (art. 21, § 1.º), no que diz respeito à competência para instituir novos impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Lei Maior, foi mantido, em termos quase idênticos, pelo art. 154, inciso I, da nova Carta.

Nota-se, apenas, que a instituição desses novos impostos dependerá, agora, de lei complementar, a ser votada pelo Congresso Nacional, o que afasta a possibilidade de sua criação por outro diploma legal, sendo certo que, em face do texto anterior, e com o beneplácito de jurisprudência tranqüilizada, do Supremo Tribunal Federal, admitiu-se a criação de tributo por decreto-lei.

Por fim, encerrando a Seção III, que trata da União, o inciso II do já referido art. 154 prevê a hipótese de instituição dos chamados impostos extraordinários, tendo sido mantida a mesma redação do art. 22 do texto constitucional anterior.

Seção IV — *Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal*

O cotejo entre o art. 155 da nova Constituição e o art. 23 da anterior revela que os Estados e o Distrito Federal, embora tenham perdido uma de suas fontes de receita para os Municípios, foram aquinhoados com

outras, as quais, embora não tão rendosas quanto os impostos deferidos à União, vieram reforçar seus orçamentos, o que significa ponderável avanço no sentido contrário à centralização, que sempre se verificou, no sentido da União Federal, especialmente nas últimas décadas.

Assim é que os Estados e o DF mantiveram o imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, mas perderam, para os Municípios, o incidente sobre a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, que lhes era assegurado pelo art. 23, inciso I, da Carta de 69; mantiveram, ainda, os impostos sobre circulação de mercadorias (ICM), acrescido do incidente sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ganhando a nova sigla ICMS, bem como o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).

Além do acréscimo, acima apontado, do imposto incidente sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior, tributos estes antes pertencentes à União, foram os Estados e o DF contemplados, ainda, na nova Carta, com um adicional de até cinco por cento do que for pago à União, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, previsto no art. 153, inciso III.

Exsurge claro, da leitura do art. 155, constitucional, que não se cuida, no inciso II, de um novo imposto mas de adicional relativo a imposto já existente, que é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deferido à União, bastando, para que se chegue a essa conclusão, que se observe a sistemática adotada pelo legislador constituinte, ao discriminar, no inciso I do aludido art. 155, os impostos da competência dos Estados e do DF, e ao indicar, isoladamente, no inciso II, o adicional de que se cuida; por outro lado, se novo imposto fosse, estaríamos diante de bitributação, ante a identidade de fatos geradores.

O adicional de que trata o inciso II do art. 155 não incide, contudo, sobre todo o montante do imposto de renda pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos territórios dos Estados e do Distrito Federal, mas, tão-somente, sobre a parcela representativa dos lucros do capital (e não lucro real da empresa), ganhos e rendimentos do capital.

Esse entendimento decorre, necessariamente, do pressuposto antes apontado, de que se está diante de um mero adicional a imposto já existente e não de um novo imposto, sendo certo, por outro lado, que o percentual de até cinco por cento, previsto no preceito em tela, incidirá sobre "o que for pago à União", ou seja, sobre o *quantum* que for, efetivamente, desembolsado pelo contribuinte, no pagamento do tributo, importância essa,

por conseguinte, que servirá de base de cálculo para os Estados e o Distrito Federal.

Cumpro assinalar, ainda relativamente ao adicional estadual ao imposto de renda federal (art. 155, II, c/c art. 153, III), que, ante a inexistência da nova lei complementar federal, prevista no art. 146 da Lei Maior e, no que concerne aos impostos discriminados na Constituição, com as definições a que se refere o inciso III, letra *a*, a maioria dos Estados brasileiros vem editando suas próprias leis sobre o adicional ora focalizado, notando-se enorme diversidade de posicionamentos, como ocorre, por exemplo, entre as leis de São Paulo, que aponta como fato gerador do adicional o mesmo do imposto federal correspondente (aquisição de disponibilidade econômica de renda) e do Rio de Janeiro, que optou por considerar o efetivo pagamento à União como “fato gerador” do adicional.

Prosseguindo, vê-se que o § 1.º, incisos e letras, do art. 155 fixam normas relativas à instituição e arrecadação do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de que cuidam o *caput* e o inciso I, letra *a*, do mesmo, cumprindo ressaltar, como particularidade, a exigência de lei complementar, em duas hipóteses: *a*) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e *b*) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Os impostos estaduais incidentes sobre circulação de mercadorias, e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, pela complexidade que envolvem suas arrecadações (em especial o primeiro deles), mereceram regulação detalhada por parte do legislador constituinte, que fixou não apenas princípios gerais, a serem observados pela legislação ordinária, como o da não-cumulatividade (obrigatório) e o da seletividade (facultativo), como também estabeleceu que suas alíquotas seriam fixadas através de resolução do Senado Federal, observada a diferenciação das mesmas em razão do local de circulação das mercadorias ou da prestação dos serviços, da pessoa do destinatário (contribuinte ou não) etc.; preocupou-se, ainda, com os reflexos da isenção ou não-incidência desses tributos, bem como da imunidade aos mesmos, de sua base de cálculo, terminando por submeter à exigência de lei complementar a normatização de todos os aspectos fundamentais à sua instituição e à sua arrecadação.

Todos esses temas estão previstos no § 2.º do art. 155, que se desdobra em doze incisos, e estes em letras, com grande minudência, como já ocorria com o art. 23 da Constituição anterior.

A Seção IV, ora em estudo, se encerra com o § 3.º, que prevê a não-incidência de qualquer tributo sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País, salvo as exceções nele previstas, ficando evidente que não se cuida, mais, dos

chamados "impostos únicos", já que várias operações relativas a esses produtos vão permitir a incidência tributária.

Seção V — *Dos Impostos dos Municípios*

Os Municípios, *celula mater* da Federação brasileira, lutaram, sempre, ao longo de sua história, contra a falta de recursos, tendo-se verificado o seu gradual empobrecimento, semelhantemente ao que ocorreu com os Estados a que pertenciam, como resultado da tendência constante, em nossas Cartas Magnas, de fortalecimento do poder central.

Essa tendência, registrada por historiadores e constitucionalistas, de que resultou, sempre, o desequilíbrio do nosso regime federalista, decorreu do artificialismo com que a primeira Constituição Republicana, de 1891, transportou para o nosso País o modelo norte-americano, muito bem sucedido nos Estados Unidos, mas que trouxe graves reflexos para nós, quer de caráter político, quer econômico.

Em verdade, ignorou-se, à época, a realidade brasileira, em que as antigas províncias eram totalmente dependentes, política e economicamente, visto que o Brasil, até então, tinha sido um estado unitário, com um poder central monárquico, enquanto que os Estados Unidos foram, inicialmente, uma confederação, para somente adotar a forma federativa de estado por razões de ordem externa e de segurança.

Tais reflexões buscam, tão-somente, situar historicamente os municípios, com vistas a explicar e entender a situação de penúria a que foram levados, ao longo dos governos republicanos, por força de sistemas de distribuição injusta dos recursos provenientes da arrecadação dos tributos, valendo recordar que, somente a partir de 1965, com a EC n.º 18 à Carta de 1946, a matéria tributária alcançou o *status* de sistema tributário nacional.

Além dos poucos recursos que lhes eram destinados, defrontavam-se os municípios brasileiros com verdadeira caudal de exigências burocráticas que lhes eram impostas, para recebimento das verbas provenientes da arrecadação de tributos que não eram de sua competência e que lhes eram repassadas.

Em face da Constituição anterior, a entrega das parcelas a que faziam jus, relativas ao Fundo de Participação dos Municípios (art. 25, inciso II), dependia do recolhimento dos impostos federais pelos mesmos arrecadados, bem como liquidação das dívidas por eles assumidas para com a União ou seus órgãos de administração indireta, inclusive as oriundas de prestação de garantia (§ 3.º do referido art. 25), circunstâncias que, por força dos entraves burocráticos que envolviam essas operações, traziam graves prejuízos a essas entidades menores da Federação.

Resta indagar, a este ponto: e agora, em face da nova Constituição, qual é a situação dos Municípios brasileiros?

A simples leitura do art. 156 revela que a competência tributária dos Municípios foi ampliada pela atribuição de novos impostos, como é o caso do imposto incidente sobre a transmissão *inter vivos* (art. 156, II), antes pertencentes aos Estados e ao DF, e, ainda, o que tributa as vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel (art. 156, III), produto que antes era taxado pela União na Carta de 1969 (art. 21, VIII) e que agora goza de imunidade constitucional.

Permaneceram na competência dos Municípios o imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana — IPTU (art. 156, I) e sobre serviços de qualquer natureza — ISS (art. 156, IV), não recaindo, este último, sobre os serviços de transportes e de comunicações, cuja tributação foi reservada aos Estados e ao DF (art. 155, I, *b*).

O § 1.º do art. 156 do novo texto constitucional introduz inovação no sentido de admitir o IPTU progressivo, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos termos que vierem a ser fixados em lei municipal, sabendo-se que essa progressividade vinha sendo, até então, rechaçada pelos Tribunais do país, por falta de previsão expressa.

Vale assinalar, também, a exemplo do que já foi registrado em relação ao ITR (art. 153, VI, e § 4.º), que o IPTU poderá se transformar, de agora em diante, em instrumento, ainda que débil, de realização do ideal de uma utilização mais justa do imóvel urbano, fazendo recair carga tributária mais pesada sobre o imóvel sem ocupação.

O imposto de transmissão *inter vivos* (art. 156, II) compete ao Município da situação do bem (art. 156, § 2.º, II), sendo que o inciso I do mesmo § 2.º prevê hipótese de não-incidência do aludido imposto que já figurava da Carta anterior, quando ainda pertencia aos Estados e ao DF (art. 23, I, e § 3.º), observando-se, apenas, a final, o acréscimo da expressão “arrendamento mercantil”.

O § 3.º do art. 156 diz que o ISS não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, *b*, sobre a mesma operação, enquanto que o § 4.º, subsequente, exige lei complementar para a fixação das alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III (vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos), e IV (serviços de qualquer natureza), valendo lembrar a parte final do aludido inciso IV, que impõe, igualmente, lei complementar, que terá de ser, necessariamente, federal, para a definição dos serviços sujeitos à incidência do imposto em tela.

Seção VI — *Da Repartição das Receitas Tributárias*

Além de discriminar, rigidamente, quanto aos impostos, a competência das pessoas jurídicas de direito público interno, a nova Constituição dedica uma Seção exclusivamente à repartição das receitas tributárias, denotando

a preocupação que o tema despertou, no seio da Assembléia Nacional Constituinte, e, como já foi registrado antes, não faltavam razões para isso, vez que se trata de ponto nevrálgico para todos os regimes federativos.

Vale recordar, a propósito, as observações do Prof. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, ao comentar o art. 25 da CF/69, *verbis*:

“Desde a Reforma Tributária (Em. Const. n.º 18, de 1965), o sistema tributário nacional estabelece complexo sistema de participação dos Estados e Municípios no produto da arrecadação federal. Esse sistema apresenta inegáveis vantagens. Como escrevemos noutro trabalho, “a primeira vantagem que deve ser salientada nesse sistema é a redistribuição de rendas” (“Participação do Município...”, cit., in *Revista de Direito Público* n.º 9, p. 150). LAUFENBURGER, o mestre francês do Direito Financeiro, bem formulou a questão quando viu nas participações tributárias um meio de diminuir as diferenças entre regiões de um mesmo Estado. Serve a participação para dar meios melhores a regiões mais pobres, retirando-os das zonas mais ricas. Supre, assim, a deficiência do regime de repartição rígida de tributos entre a União, Estados e Municípios, pois os tributos exclusivos... rendem bem nas regiões ricas, onde há riqueza para alimentá-los, e mal, ou insuficientemente, nas que são pobres. É essa a lição de LAUFENBURGER através da conhecida “teoria do filtro”, cuja aplicação ao federalismo cooperativo soube salientar o Prof. MACHADO HORTA (cf. *A Autonomia do Estado-Membro no Direito Constitucional Brasileiro*, p. 281).” (*Comentários à Constituição Brasileira*, Ed. Saraiva, 3.ª ed., 1983, p. 177).

Assim, para que os Estados federados alcancem autonomia política e econômica, característica do regime, é indispensável que haja uma distribuição equânime das receitas tributárias, de modo a assegurar o custeio das despesas de cada unidade federativa e a proporcionar-lhe desenvolvimento e progresso, sendo certo que, no Brasil, como peculiaridade, temos, ainda, um terceiro nível de poder, o municipal, obrigando a uma repartição dos recursos.

O estudo das Constituições brasileiras revela ter havido, inicialmente, na Carta Imperial de 1824, o total esquecimento da existência dos Municípios, sabendo-se, contudo, que anteriormente a ela gozavam os mesmos de expressiva autonomia, decorrente da dificuldade que se registrava, à época, de comunicação entre o Poder Central e essas unidades municipais, espalhadas por todo o território nacional, obrigando os líderes políticos locais a decidirem sobre os problemas mais urgentes.

A falha foi corrigida pela primeira Carta Republicana, de 1891, que dispôs sobre a existência e autonomia dos Municípios em seu art. 68, sem nada prever, contudo, sobre sua competência tributária, ou mesmo, sobre a parcela que lhes caberia dos tributos arrecadados pela União e pelos

Estados, havendo recomendação, apenas, no aludido dispositivo, no sentido de que os Estados deveriam organizar-se de forma a que ficasse assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeitasse ao seu peculiar interesse.

A partir da Carta de 1934 registrou-se, porém, não apenas a atribuição expressa de competência aos municípios, para arrecadar tributos, como, ainda, a repartição de rendas entre os Estados e eles (art. 13, § 2.º, incisos I a V, c/c art. 8.º, § 2.º, e art. 10, parágrafo único).

O mesmo ocorreu com as Constituições de 1937 (art. 28, incisos I a IV, c/c art. 23, § 2.º) e de 1946 (art. 29, incisos I a V, c/c art. 15, §§ 2.º e 4.º, e outros), sendo certo que, a partir da EC n.º 18/65, a matéria erigiu-se em Sistema Tributário Nacional, mantido em 1967, 1969 e na nova Carta, de 1988.

O cotejo entre os arts. 25 e 26 da CF/69 e os arts. 157, 158 e 159 da Carta atual revela que houve, inegavelmente, sensível progresso no sentido de uma redistribuição mais justa das rendas tributárias, valendo registrar um aumento significativo dos percentuais destinados aos Estados, dos impostos federais, e aos Municípios, dos impostos federais e estaduais.

Assim é que os Estados e Municípios receberão todo o produto da arrecadação do imposto da União incidente sobre rendas e proventos de qualquer natureza, pagos na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem (arts. 157, I, e 158, I), sendo certo que os Estados receberão, ainda, da União vinte por cento do produto da arrecadação de qualquer imposto novo, que seja instituído pela União, com apoio no art. 154, I; os Municípios farão jus, por sua vez, a cinquenta por cento do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados (art. 158, II).

Quanto aos Municípios, receberão, ainda, dos Estados a que pertencerem cinquenta por cento do IPVA de veículos automotores licenciados em seus territórios e vinte e cinco por cento do ICM e do imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 158, incisos III e IV), sendo que estes últimos (inciso IV) obedecerão, no que se refere ao creditamento das parcelas de receita municipal, aos critérios fixados nos incisos I e II do parágrafo único do art. 158.

O art. 159, no seu inciso I, impõe à União a repartição de quarenta e sete por cento do produto da arrecadação de dois dos seus mais significativos impostos, quais sejam, o IR e o IPI, com o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, com o Fundo de Participação dos Municípios e para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, da forma estabelecida em suas letras *a*, *b* e *c*, e obriga a mesma, ainda, a destinar aos Estados e ao DF dez por cento do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas expor-

tações de produtos industrializados (inciso II), verificando-se, por fim, que os §§ 1.º, 2.º e 3.º do mesmo art. 159 estabelecem critérios a serem observados no repasse desses recursos.

Buscando evitar os males antes apontados, que ocorriam quando da transferência das parcelas destinadas aos Estados, DF e Municípios, o art. 160 da nova Carta veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos aos mesmos atribuídos, inclusive quanto aos adicionais e acréscimos relativos a impostos, abrindo exceção, apenas, em seu parágrafo único, à possibilidade de a União condicionar a referida operação ao pagamento de seus créditos, o que significa dizer, em outras palavras, que poderá haver, até mesmo, se assim o desejarem as entidades interessadas, compensação de créditos, prevista no art. 170 do CTN.

O art. 161 remete à lei complementar a tarefa de regular a operacionalização dos repasses de recursos de que cuida a Seção VI, deferindo competência ao Tribunal de Contas da União (parágrafo único) para efetuar o cálculo das quotas de participação previstas no inciso II do art. 159, antes examinado.

Por fim, encerrando todo o Capítulo I — Do Sistema Tributário Nacional, do Título VI — Da Tributação e do Orçamento, que foi objeto de análise crítica, no presente trabalho, encontramos, no art. 162, obrigação imposta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no sentido de que divulguem, até o último mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar, e a expressão numérica dos critérios de rateio, sendo que a União deverá discriminar os dados por Estado e por Município e os Estados, por Município.

Observe-se que a obrigação aludida, hoje imposta a todas as pessoas de direito público interno detentoras do poder de tributar ou beneficiadas por recursos oriundos de redistribuição de receitas tributárias, só existia, na CF/69, relativamente à União e aos Estados (art. 21, § 7.º, e art. 23, § 14) e, mesmo assim, somente a partir da EC n.º 27, de 28-11-85, tendo-se ampliado, dessa forma, com a nova Carta, o poder de fiscalização sobre as entidades a que o dispositivo se refere, a ser exercido não apenas, de forma recíproca, pelas mesmas, como também, por qualquer cidadão brasileiro.

Conclusões

Apesar das severas críticas que vêm sendo dirigidas à nova Constituição brasileira, promulgada a 5 de outubro de 1988, no que concerne ao “Sistema Tributário Nacional”, nela contido, e que foi objeto de breve análise, no presente trabalho, forçoso é concluir que representa significativo esforço no sentido de proporcionar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios uma fatia maior dos recursos oriundos da arrecadação

dos tributos, antes atribuídos em sua maioria, de forma injusta, à União Federal, esperando-se, com isso, que consigam superar seus crônicos problemas.

Enfatize-se que receberam, as mencionadas entidades federativas, um número maior de impostos, bem como percentuais mais significativos do produto da arrecadação dos impostos federais, como o IR e o IPI, tendo-se registrado, inclusive, a preocupação do legislador constituinte em afastar qualquer tipo de obstáculo que possa ser levantado ao repasse desses últimos recursos.

Há, contudo, circunstância irrecusável, a lançar sérias dúvidas no sentido de que sejam definitivamente equacionados, com as inovações introduzidas no Sistema Tributário Nacional pela Carta de 1988, os males que, por enfraquecerem sistematicamente a economia dos Estados e Municípios brasileiros, sempre contribuíram, simultaneamente, para a desfiguração do modelo federativo aqui implantado.

É que, a rigor, nada mudou, no novo texto constitucional, no que tange ao critério de repartição de receitas tributárias adotado, desde que a matéria alçou o patamar do texto da Lei Maior com a Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º-12-65, à Carta de 1946, verificando-se, tão-somente, uma modesta tentativa de corrigir a injusta distribuição que prevaleceu por tantos anos e que se agravou, acentuadamente, com o texto da EC n.º 1/69, e emendas posteriores.

Dessa forma, cumpre indagar se não foi perdida uma excelente oportunidade, numa fase de transição que o país atravessa, para mudar os rumos da Federação brasileira, com a adoção de um sistema tributário mais justo e racional, como o é, por exemplo, o que foi escolhido pela República Federal da Alemanha, em sua Lei Fundamental, sob o título "Regime Financeiro".

Com efeito, parece bem mais lógico e democrático que se efetue, inicialmente, como o fez a Carta alemã, uma repartição das despesas, ou seja, dos encargos a serem enfrentados pelas pessoas jurídicas de direito público interno que compõem sua Federação para, só então, distribuir a cada uma delas os tributos que poderão instituir e arrecadar, na medida de suas necessidades.

Outra conclusão, a extrair, da Constituição de 1988, no que tange ao seu "Sistema Tributário", diz respeito à consideração, recomendada no § 1.º, do art. 145, da capacidade contributiva do contribuinte, quando da criação de impostos, sendo facultado à administração tributária, com as cautelas exigidas no texto constitucional, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do mesmo; é que, na prática, o uso da mencionada faculdade vem demonstrando que, como ocorreu na Alemanha, por exemplo, a pretexto de investigar dados relativos ao contri-

buinte, poderá a administração cometer abusos, promovendo a uma verdadeira devassa em sua vida.

Embora seja altamente elogiável a preocupação contida no aludido preceito constitucional, em relação à capacidade contributiva do contribuinte, a segunda parte do mesmo deve ser vista com reservas, vez que, no Brasil, as autoridades tributárias nunca primaram pelo respeito aos direitos dos contribuintes.

Vale fazer, ainda, breve observação, no que concerne ao fato de ter o legislador constituinte optado, relativamente a várias matérias contidas no "Sistema Tributário Nacional", no sentido de que sejam elas objeto de lei complementar e não lei ordinária.

A resposta está em que, sendo o Estado o detentor do poder de tributar, competindo-lhe legislar em causa própria, com vistas à criação e à arrecadação dos tributos, a exigência de lei complementar à Constituição, nos casos nela previstos, a ser votada com *quorum específico*, assegurará maior segurança aos contribuintes e melhor defesa contra os abusos que poderiam resultar do exercício desse poder através de lei ordinária, cuja aprovação se dá com *quorum* menor, sendo certo, por outro lado, que da Carta Magna devem constar, apenas, as diretrizes ("rechtslinien") a serem observadas, cabendo a normatização das mesmas, inicialmente, às leis complementares, estágio prévio às leis ordinárias que irão, finalmente, descer a detalhamentos sobre o tributo a que se referirem.

Por fim, resta-nos afastar a descrença e depositar um voto de confiança na nova Constituição brasileira, esperando que ela se torne, efetivamente, um instrumento de paz e justiça social, e que seja admirada e respeitada por todos os brasileiros.

BIBLIOGRAFIA

- Constituição da República Federativa do Brasil — 1988.
Emenda Constitucional nº 1/69 e Emendas Constitucionais nºs 2 a 27.
Constituições do Brasil — Campanhole, ed. Atlas, 4.^a ed., 1979.
Código Tributário Nacional — Lei nº 5.172/66.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 6.^a ed., 1986, pp. 1 a 15.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira*. Saraiva, 3.^a ed., 1983, p. 177.
- BEISSE, Heinrich. In *Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira — "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente Jurisprudência Alemã". Saraiva, 1984, pp. 8/9.
- WALLIS, Hugo von. In "Imposto de Renda" — "Limites econômicos e jurídicos da tributação dos rendimentos" — Ed. Resenha Tributária, SP, 1981, pp. 19/70.