

EVOLUÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

GERALDO ATALIBA

*Professor nas Faculdades de Direito de São
Paulo e da Universidade Católica*

a) Sistema tributário do Império

Com a outorga da Constituição do Império, passamos a ter o primeiro sistema constitucional tributário. É que o constitucionalismo, a partir do qual, somente, é possível falar-se em Constituição, no sentido em que o toma a ciência do direito constitucional moderno, se inaugura, no Brasil, com esse diploma.

Sistema tributário tínhamos, sem dúvida, anteriormente. A qualificação de sistema "Constitucional", entretanto, só pode lhe caber a partir de então.

Mal apareciam, na Europa, ainda infirmes, os primeiros pruridos do direito administrativo; nesta altura, não se podia pensar em direito financeiro como ramo destacável do direito administrativo.

A informação do legislador constituinte, a tal respeito, era, pois, bastante precária, o que se refletiu na qualidade de seu trabalho.

De forma empírica e — por isso mesmo — inorgânica, a Constituição imperial trata da matéria tributária, direta ou indiretamente, em meia dúzia de disposições que serão aqui examinadas rapidamente.

Deve-se, entretanto, inicialmente, salientar que a aparente parcimônia do constituinte se deveu principalmente ao fato de o Império brasileiro constituir-se em estado unitário, o que, desde logo, dispensava o complexo mínimo de disposições típicas da problemática federal.

O § 1º do art. 36 mandava que a iniciativa da Câmara dos Deputados seria privativa, em matéria de impostos. Tratando dos Conselhos Gerais das Províncias e dos governos regionais, veda-lhes propor ou deliberar sobre “imposições, cuja iniciativa é da competência particular da Câmara dos Deputados” (§ 3º do art. 83).

Ao cuidar da Fazenda Nacional (título VII, cap. III), cria o Tesouro Nacional (art. 170), fixa o princípio da anualidade das “constituições diretas” (art. 171) e da universalidade do orçamento (art. 172).

Finalmente, no rol das “garantias dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros”, afirma o tradicional princípio segundo o qual “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei” (§ 1º, art. 179), de larga aplicação em matéria tributária e essencialmente informador do “estatuto do contribuinte”, ao lado daquele outro princípio, segundo o qual “a lei será igual para todos, quer proteja quer castigue” (§ 13), que se incorporaram às tradições jurídico-políticas brasileiras. Tais mandamentos, entretanto, são genéricos e atuam em qualquer circunstância e diante de qualquer matéria.

Já, específico à matéria tributária é o § 15, assim redigido:

“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus bens”.

A inclusão solene de tal princípio importava no reconhecimento, já então, do triunfo das idéias sociais avançadas para a época, na consagração de um

ideal de justiça social e acolhimento pleno dos cânones de Adam Smith. Sua réplica, na Constituição de 1946, estava no artigo 202, suprimido pela Emenda Constitucional nº 18 e abolido do sistema atual.

Vê-se, da contemplação dêsse quadro, que o sistema constitucional tributário do Império era muito flexível, além de bastante primário e simples. Não obstante possa ser considerado como dos mais completos da época, a verdade é que o direito tributário não existia, como setor distinto do direito público, não tendo mesmo se iniciado o processo de diferenciação que determinou a afirmação da ciência do direito administrativo como ramo autônomo da ciência do direito (e o direito tributário é um sub-ramo do administrativo).

Lei imperial de 24 de outubro de 1882 constitui-se na primeira medida tendente a permitir alguma descentralização e a primeira tentativa parcial de discriminação de rendas, entre o Governo Central e os provinciais.

O Ato Adicional levanta o problema da necessidade de recursos próprios às Províncias, ao conferir-lhes responsabilidades administrativas próprias, como muito bem o assinala Uruguai (pág. 127).

O receio manifestado por êste autor quanto à unidade nacional, em razão das dificuldades decorrentes da carência de recursos públicos, pela pobreza das fontes tributárias (“Estudos Práticos sôbre a administração das Províncias do Brasil”, de 1865, vol. I, págs. 242 e 243), decorria da anarquia administrativa e política, desajudada pela incipiência científica dos responsáveis pela coisa pública. A situação caótica engendrada pela conjuntura vivida pelo país, na transição do primeiro para o segundo Império, é comentada por Carvalho Pinto, com muito realismo (“Discriminação de Rendas”, S. Paulo, 1943 pág. 129).

Não é de admirar que a informação científica a respeito dos problemas tributários fôsse, então, de pouca ou nenhuma significação e valia. O próprio direito administrativo, do qual se desprende o financeiro, mal começava a conhecer alguma tratção. O insigne Pereira do Rego, ao apresentar seu compêndio, já falava da temeridade da “empresa” a respeito “d’uma sciência ainda nova para nós, e que era mister crear, tarefa muito além dos meus fracos recursos” (pág. 1).

O notável lente do Recife, no capítulo XII de sua obra, cuida dos impostos, dedicando-lhes trinta páginas e dispensando-lhes trato admiravelmente sistemático, para o gráu de adiantamento científico da época.

Saindo sua “terceira edição augmentada e correcta” em 1877, ainda não faz qualquer menção ao problema da repartição das fontes de receita e — correspondentemente — dos tributos, entre o Império e as Províncias.

De todo o exposto pode-se concluir que o sistema constitucional tributário do Império era extremamente flexível, limitando-se a Constituição a enunciar uns tantos princípios gerais positivos ou negativos, a serem observados pelo legislador ordinário. Obedecidos êsses singelos princípios, dispunha o legislador ordinário de ampla liberdade em sua ação, para instituir quantos tributos quisesse, pela forma que o desejasse e quando lhe aprouvesse.

b) Sistema tributário da I República

Inaugurando o regime republicano, no Brasil, a Constituição de 1891 prescreveu nos artigos 7º e 9º medidas estritas de natureza tributária, tais como atribuição de competência exclusiva à União, para decretação de:

1. impostos sôbre importação de procedência estrangeira;
2. direitos de entrada, saída e estadia de navios;
3. taxas de sêlo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº 1;
4. taxas dos correios e telégrafos federais.

§ 1º — Também compete privativamente à União:

.....

2º — A criação e manutenção de alfândegas.”

Êsse diploma constitucional, entretanto, não se limitava a exhibir a notável novidade da instauração da forma republicana de Govêrno, mas inaugurava o sistema federal, trazendo, pois, concomitantemente e de um só golpe, duas substanciais modificações qualitativas à configuração jurídica do Estado brasileiro.

Ora, a federação exigia autonomia financeira para os Estados, mediante a outorga de fontes próprias de receitas. Foi disso que cuidou o art. 9º da Constituição de 1891, ao entregar, em caráter privativo, aos Estados, os impostos:

1. sôbre exportação de mercadorias de sua própria produção;
2. sôbre imóveis rurais e urbanos;
3. sôbre transmissão de propriedade;

4. sôbre indústrias e profissões.

.....
 (§ 1º)

1. taxa de sêlo, quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
2. contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios”.

Vê-se que essa primeira tentativa de discriminação de rendas foi parcimoniosa e pouco extensa, abrangendo pequena parcela do campo de possibilidades tributárias. Verifica-se que o campo das competências exclusivas era muito restrito. Daí a necessidade de cuidar-se do *impôsto nôvo*, o que se fêz mediante a disposição do artigo 12, que assim era redigido:

“Além das fontes de receita discriminadas nos artigos 7º e 9º, é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo o disposto nos artigos 7º, 9º e 11, n.º 1.”

A experiência de que dão ampla conta os repertórios de jurisprudência e a escassa doutrina de então demonstram que a essa vala comum se atiravam quase todos os problemas tributários ocoríveis.

Entre os dois grandes males apontados na discriminação da primeira Constituição republicana, está, ao lado da porta aberta às imposições interlocais, a amplitude do campo concorrente, ensejador de perturbadoras superposições de tributos. Quanto à competência municipal, nenhuma disposição direta e expressa se vê nesse diploma constitucional. Limita-se exclusivamente ao enunciado do art. 68, que assim reza:

“Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos municípios em tudo quanto respeita ao seu peculiar interêsse”.

Completam o panorama geral do sistema constitucional tributário da Constituição de 1891 as disposições a seguir examinadas. São princípios de natureza tributária a serem observados, quer pela legislação federal, quer pela estadual ou municipal:

“Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados” (§ 2º do art. 7º).

“É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados” (§ 2º do art. 9º).

Verifica-se, da própria terminologia empregada — inclusive do uso da expressão “isenção” e da linguagem constitucional, em outras passagens referentes à matéria —, o estado de involução da ciência do direito financeiro, então, quando ainda não havia grau de elaboração capaz de permitir sistematização e emprêgo de terminologia de qualquer rigor científico:

“Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do impôsto para o Tesouro Federal” (§ 3º do art. 9º).

A imunidade recíproca já era, em razão mesmo da natureza federal, que passava a ter o Estado brasileiro, princípio constitucional da mais alta importância, consagrado que foi da seguinte forma:

“É proibido aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente” (art. 10).

Com efeito, a imunidade tributária recíproca não poderia deixar de comparecer como princípio constitucional, tendo agido com prudência e grande descortínio o legislador constituinte de 1891, ao consagrá-la expressamente, o que, se do ponto de vista rigorosamente técnico, não era essencialmente necessário — uma vez que a imunidade tributária recíproca, à semelhança do que ocorre nos Estados Unidos da América, é ínsita à natureza federal do estado — a prudência política, o bom senso e a experiência prática recomendam sua expressa menção, como foi feito.

Prossegue a apresentação do quadro formado pelo sistema constitucional tributário republicano de 1891.

“Art. 11 — É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim, sobre os veículos de terra e água, que o transportarem”;

.....
3º) prescrever leis retroativas”.

Vê-se que tais limitações, também necessária decorrência da natureza federal do Estado brasileiro, então inaugurado, e até hoje repetidas pela Cons-

tuição Federal, já erigiam limitações constitucionais ao poder de tributar, tolhendo, destarte, a liberdade do legislador ordinário, sob certos aspectos e dentro de prévios e determinados limites.

Além da proibição da prescrição de leis retroativas — diretamente importante, também, para o direito tributário — em caráter peremptório e perfeitamente de acôrdo com a noção de estado de direito e constitucional, o parágrafo 30 do art. 72, que tratava da declaração de direitos, dizia, de forma categórica e inescusável:

“Nenhum impôsto, de qualquer natureza, poderá ser cobrado, senão em virtude de uma lei que o autorize”.

Esse o quadro formado pelo sistema constitucional tributário brasileiro, na primeira República. De seu exame se verifica que, em matéria de tributos municipais, salvo aquelas restrições genéricas, enunciadas como princípios constitucionais, de validade universal, nada mais era disposto. Voltava — sob o aspecto financeiro — o município a significar mera repartição administrativa do estado, integralmente sujeito a seus desígnios, em matéria financeira.

Do sistema imperial que se polarizava na capital e nos municípios, com abstração das regiões destituídas de maior importância, as províncias, involui-se, sob certa perspectiva, em 1891, para a total destituição do município de sua dignidade constitucional. Quanto à discriminação de rendas, em si mesma considerada, como instrumento de evitação de conflitos recíprocos e de assecuramento da autonomia dos Estados — e também da União — sua pouca extensão não pôde contribuir para um ambiente totalmente livre de controvérsias. Por outro lado, as deficiências técnicas da redação do artigo 12, — que cuidava do campo comum de competência, além de ter a mais ampla latitude, ensejadora de constantes e imensos atritos e conflitos, pela necessidade de convivência comum, dentro da mesma faixa — permitia, principalmente em face do pouco desenvolvimento da ciência de direito financeiro, as mais disparatadas afirmações exegéticas.

Impõe-se, pois, reconhecer como flexível e plástico o sistema constitucional tributário da primeira República. Nesse regime, o legislador ordinário podia agir — tanto na esfera da União, como na dos Estados — de forma muito livre, instituindo, à semelhança dos demais países, francamente, tantos e tão variados tributos quantos desejasse.

c) Sistema constitucional tributário da II República

Grandes progressos conheceu, desde 1891 até 1934, a ciência do direito financeiro, a qual — pode-se mesmo dizer — nasceu nesse interregno. Por outro lado, a experiência federalista de quase meio século já permitia, não só avaliar com maior rigor a necessidade de se disciplinar constitucionalmente — a título de arredamento prévio de conflitos e problemas — a matéria da repartição das competências tributárias das entidades participantes do pacto federal, em relação à União por elas criadas, como a própria vivência dos problemas decorrentes da má redação da Constituição de 91, nesse particular.

Por outro lado, o robustecimento da consciência municipalista veio a refletir-se enérgicamente na Constituinte de 34, impondo o reconhecimento da entidade política municipal, com particular vigor, exigindo, como consequência, a inclusão de mais êsse dado na complexa problemática da discriminação de rendas.

O diploma constitucional promulgado em 1934 reparte — pela primeira vez, em termos mais racionais — o campo tributário, entre a União e os Estados, incluindo, como visto, nessa discriminação, também o município. De maneira vasta, percorre praticamente quase toda a matéria conhecida, evidenciando, pela rigorosa propriedade da nomenclatura empregada, a incorporação dos progressos científicos verificados desde 1891.

Atribui privativamente à União, praticamente os mesmos tributos que viriam figurar no art. 15 da Constituição de 46 (art. 6º). Aos Estados, também, atribui privativamente oito impostos, perfeitamente definidos — a maioria dos quais mantidos pela Constituição de 46 — racionalmente distribuídos e criteriosamente mencionados (art. 8º).

Aos municípios confere os impostos constantes do rol do § 2º do art. 13, também em caráter privativo. Estabelece, nos parágrafos do art. 8º, uma série de limitações referentes: (a) à arrecadação do impôsto de indústria e profissões, pelo Município e pelo Estado, em partes iguais, embora o tributo seja estadual; (b) o princípio da uniformidade do impôsto de vendas e consignações e a indistinção quanto à procedência, espécie ou destino dos produtos onerados; (c) regra de competência, com referência à cobrança dos impostos sobre transmissão de bens, inclusive *causa mortis*, procurando obviar, por antecipação, as possibilidades de conflitos de competência entre Estados.

Estabelece — com técnica deficiente, é bem verdade, mas com cuidado e extensão — a possibilidade da criação de *impostos novos*, “além dos que lhes são atribuídos privativamente” (inciso VII, do art. 10).

A disciplina constitucional dos impostos “novos” vem dada pelo parágrafo único do art. 10 e pelo artigo 11, de maneira tecnicamente imperfeita, sendo, não obstante isso, tal disciplina, *mutatis mutandi*, a mesma consagrada pela Constituição de 1946.

Suprimem-se, destarte, os enormes inconvenientes verificados em razão da ampla oportunidade de exercício de competência concorrente, pela União e pelos Estados.

Atendeu a Assembléia Constituinte às vozes unânimes condenatórias dos impostos interestaduais, das bitribuições e da competência cumulativa.

Prosegue a Constituição de 34, enunciando, nos itens VII, VIII, IX e X do artigo 17, princípios negativos gerais, tais como: (a) proibição feita às pessoas públicas de “cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos”, assim como (b) “tributar os combustíveis produzidos no País, para motores de explosão”, ou ainda cobrar (c) “sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais...”. Quanto à imunidade recíproca — na Carta de 46 disciplinada pelo art. 31, V, a, — vinha disciplinada pelo inciso X, do artigo 17. O parágrafo único desse artigo fazia ressalva — quanto à imunidade tributária recíproca — das taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos. No art. 18 determinava-se ser vedado “à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados”, princípio, aliás, imamente ao estado federal.

A contrapartida dessa disposição vinha no inciso IV do art. 19, onde se vedava a Estados e municípios “estabelecer diferença tributária em razão da procedência entre bens de qualquer natureza”. O § 36 do art. 113, que tratava dos direitos e das garantias individuais, dispunha que “nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”.

Imediata e diretamente interessantes à matéria tributária são os itens 2º e 3º do referido artigo 113, que tratam do princípio da legalidade e do princípio do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

É verdade que o princípio da legalidade, em matéria tributária, já vinha expressamente tratado, de maneira específica, em artigo anterior. Esses são os principais dispositivos de natureza tributária da Constituição de 1934.

Da contemplação do sistema formado por esse diploma constitucional, vê-se que, pela primeira vez, em todo o mundo, estrutura-se um sistema constitucional tributário rígido e inflexível, que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade.

Tanto ao legislativo nacional, como aos estaduais e municipais, são concedidas taxativas e específicas faixas, a serem exploradas dentro de limites estritos e circunstanciados.

A lei não relega a Constituição nenhuma oportunidade de colaborar na tarefa de se plasmar o sistema tributário. Ele já sai acabado e pronto das mãos do constituinte.

Tudo que, em matéria tributária, se pode fazer é previsto, quanto ao conteúdo, à forma, à oportunidade, à qualidade e à quantidade — de antemão — pela Constituição. Às legislaturas somente resta a liberdade de ... obedecer estrita e rigorosamente à Lei Máxima.

É a inauguração da característica tão típica ao Brasil, da absoluta e inarredável rigidez de seu sistema constitucional tributário, que vimos mantendo até 1967, com a promulgação da Carta Constitucional vigente.

d) Sistema da Constituição de 1937

O regime de 1937 prossegue na obra de aperfeiçoamento do nosso sistema tributário.

São interessantes às nossas observações, as disposições dos artigos 3º e 8º que, respectivamente, afirmam o princípio federal e atribuem aos Estados capacidade para auto-organização e, principalmente, o custeio dos próprios serviços "com seus próprios recursos". Por outro lado, o art. 16, nº VI, declara competir à União legislar sobre "as finanças federais", disposição esta que só pode ser interpretada como restritiva da competência do legislador federal. É que, tão óbvia é sua capacidade para regular as finanças federais, — quando não fôsse por outra consideração, pelo argumento de Ruy, no sentido de que, quando a Constituição defere uma competência, implicitamente dá os poderes

necessários ao seu desempenho — que a única razão explicativa da presença dessa locução só pode ser a necessidade de se reforçar o princípio federal e a autonomia municipal, pela circunscrição expressa do campo de competência do legislador da União, à matéria diretamente pertinente a ela mesma.

A discriminação de rendas, em moldes bastante semelhantes àqueles da Constituição de 46, se encontra nos artigos 20, 23 e 28, tratando dos impostos novos o art. 24. Diz o artigo 20 competirem, em caráter privativo, à União, cinco impostos expressamente mencionados, os quais são, mais ou menos, aqueles mesmos ainda persistentes em sua competência, de como definida pela Carta de 1946.

Por outro lado, o art. 23 declara cabentes privativamente aos Estados sete tipos de impostos, designados mediante terminologia já atualizada com os avanços das conquistas mais atuais da ciência do direito tributário. Tratando da competência estadual, desdobra esse dispositivo em quatro parágrafos, além dos incisos designadores das entidades tributárias, estabelecendo regras referentes à uniformidade da tributação por meio do impôsto de vendas e consignações, à partilha com o município do produto da arrecadação do impôsto de indústria e profissões, além de outras regras especificadoras das formas de atuação do Estado.

Trata da competência dos municípios o artigo 28, que lhes atribui os impostos de licença predial e diversões — além da parcela do de “indústria e profissões”, prevista pelo art. 23, § 2º.

Rígida que é a discriminação de rendas, prevendo campos de exclusiva competência para União, Estados e municípios, surge a necessidade de, da mesma forma que a Constituição de 1934, tratar dos impostos novos, o que se faz no artigo 24 nos seguintes termos:

“Os estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o impôsto decretado pela União, quando a competência fôr concorrente. . .”

Verifica-se, da redação desse dispositivo, algum progresso técnico, com relação àquele correspondente, da Constituição de 1934.

Grandes divergências hermenêuticas suscitou esse dispositivo, que foi, mesmo, acoimado de deficiente e impreciso. Triunfou, entretanto, a tese que lhe dava inteligência mais consentânea com sua razão de ser e funções, enten-

dimento, aliás, que se aplica ao art. 21 da Constituição de 46, e que fôra diligentemente difundido por Carvalho Pinto (v. "Discriminação", pág. 142).

Muito interessante é a disposição do art. 25, perfeitamente consonante com a consagração do princípio federal (art. 3.º) e a autonomia dos Estados (art. 8º), que assim se redige:

"Art. 25 — O território nacional constituirá uma unidade, do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo, no seu interior, estabelecer-se qualquer barreira alfandegária ou outras limitações ao tráfego, vedado, assim, aos Estados como aos Municípios, cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem."

Entre os princípios referentes à matéria tributária sobressaem-se aquele consagrador da imunidade tributária recíproca (art. 32, letra "c") e a disposição do art. 34 que, procurando completar a disciplina tributária — no que diz respeito à consecução da necessária harmonia na federação, em matéria tributária — estabelece o princípio da uniformidade da tributação federal e da vedação de discriminação relativa a portos de uns contra os de outros Estados.

Em contrapartida, proíbe também a Constituição o estabelecimento de "discriminações tributárias . . . entre bens ou mercadorias, por motivo de sua procedência", a Estados e municípios (letra "b", do art. 35).

Percorrendo-se o rol de garantias individuais concedidas pela Constituição de 1937, verifica-se não figurar qualquer daquelas clássicas, referentes à matéria tributária, constantes das demais Constituições brasileiras.

Assim é que tínhamos, na vigência dessa Carta Constitucional, um sistema tributário tão rígido quanto o de 1946, mantida a feição geral hirta da Constituição de 34, limitadora da liberdade e da própria discricção do legislador ordinário.

Esta característica da rigidez, continuada no texto de 1946 e levada ao grau máximo na Emenda Constitucional nº 18 — que suprimiu até os impostos concorrentes, chamados impostos "novos", tradicionalmente — foi abolida pelo § 6º do art. 19 da Carta Constitucional vigente. A significação e conseqüências desta tremenda quebra de tradição serão estudadas ulteriormente.