

muita razão, porque a extensão geográfica de cada um o permite e o volume de trabalho é muito menor que no Governo Federal — aquele tipo de organização para a administração geral, por nós referido no início do curso como uma das possíveis formas — a centralizadora total.

Finalizando, há a dizer que, na organização dos D.S.P., tem colaborado o D.A.S.P., sempre por solicitação dos Governos Estaduais, que, assim, dão oportunidade para que a experiência daquele órgão federal seja útil à administração brasileira como um todo.

#### Resumo da 15.<sup>a</sup> aula

#### RECAPITULAÇÃO DOS ASSUNTOS MAIS IMPORTANTES DO CURSO

Nesta aula, não foi dada matéria nova. Tratando-se de encerramento do curso, preferimos lançar uma vista d'olhos sobre tudo que havíamos discutido, procurando pesquisar causas e efeitos das reformas efetuadas e tendências de nossa administração.

Houve debates, entre os alunos, e o professor, assim se encerrando o nosso rápido curso sobre *Administração Geral no Governo Brasileiro*.

## ADMINISTRAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

### Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais

#### IMPOSTO SOBRE EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL — INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA COBRANÇA PELOS MUNICÍPIOS

Proc. n. 4.086-41

A Prefeitura de Vacaria, no Rio Grande do Sul, projeta instituir o imposto sobre exploração agrícola e industrial, com incidência em vinho e outros produtos.

Desses, o Departamento Administrativo propõe a exclusão dos manufaturados, de vez que a lei estadual só transferiu aos municípios a arrecadação de impostos sobre a produção agrícola e pastoril, excetuada a industrial.

Sem opinar, o Interventor submete o assunto à deliberação federal.

Contra o projeto, que considera inconstitucional, já se manifestou, com sua douda proficiência, nosso brilhante colega Sr. Gontijo de Carvalho e não haveria mister novo pronunciamento, pelo menos de quem carece de competência para rever tão douto parecer.

Na tributação proposta se compreendem produtos que, na sua maioria, pagam o imposto de consumo federal. Para comprová-lo, basta o confronto da nomenclatura do projeto com a do art. 1.<sup>o</sup> do decreto-lei federal n. 739 de 1938 e lei orçamentária vigente.

Com a emenda do D.A., que não levou em conta esse argumento, seriam ainda taxados caibros, barrotes, travas, táboas, linhas madres, baldrame, aduelas, taboinhas, caixas de madeiras, pranchas, banha bruta, carne de porco, toucinho e herva mate.

Desses, o imposto de consumo não atinge os primeiros, pela inconveniência de tributar peças de madeira destinadas a construções, preferindo taxar os moveis preparados. A banha paga o imposto (art. 4.<sup>o</sup>, parágrafo 20, do decreto-lei n. 739 cit.) e o mate também é taxado (decretos-leis n. 375, de 1938, e 3.937, de 1941).

Em processo anterior, cuja solução ignoramos, pronunciamos-nos longamente sobre os chamados impostos agro-industriais, cuidando demonstrar a sua inconstitucionalidade, com argumentos que nos permitimos reproduzir.

Enquanto a Constituição de 1891 dava à União e aos Estados a faculdade cumulativa de decretarem impostos de consumo (art. 12), a Carta Constitucional de 1937, como a de 1934, depois de transferir para os Estados o imposto de vendas e consignações, atribuiu à União a competência exclusiva para a decretação e cobrança dos impostos de consumo de quaisquer mercadorias (art. 20 número I letra b).

Sem estorvo desse mandamento, informa o Conselho Técnico de Economia e Finanças que o Piauí, o Ceará, o Rio Grande do Norte, Sergipe, Goiás e o Distrito Federal tributam o gado abatido; o Piauí, o Ceará, o Rio Grande do Norte e a Paraíba ainda cobram imposto sobre algodão, a Paraíba sobre arroz, açúcar, aguardente, álcool, batata, fumo; Espírito Santo, sobre café; Rio de Janeiro, sobre carvão; Rio Grande do Sul, sobre arroz. Nesse último, à vista do projeto que se inspira no exemplo de outros municípios, pode-se dizer que há numerosos produtos taxados. A estimativa desses impostos estaduais em 1942 se alicou a mais de 40 mil contos, sendo que somente no Rio Grande do Norte representam mais de 30% da receita tributária e, no Espírito Santo e Sergipe, cerca da quinta parte.

*Natureza e classificação* — Os impostos de consumo constituem o tipo, por excelência, da tributação real e indireta. Trazem a denominação genérica de imposto de consumo, pela sua normal repercussão sobre o consumidor. Podem, todavia, atingir a riqueza em qualquer das fases do seu ciclo econômico, desde a produção até o consumo, através da circulação.

Classificam-nos RAU, WAGNER e FLORA, conforme a sua incidência, em

I — Monopólios fiscais, em que o Estado fabrica e vende determinados produtos, como o fumo na França, os fósforos na Itália, etc.

II — Impostos de repercussão mediata, cobrados:

- a) dos produtores e vendedores;
- b) durante a circulação (entrada, saída, transporte).

III — Impostos de repercussão imediata sobre os consumidores, recaindo sobre objetos de luxo ou sobre veículos (FLORA, *Male de la scienza delle finanze*, págs. 566 e seguintes).

Essa classificação é, parcialmente, adotada pelo nosso VIVEIROS DE CASTRO, quando alude aos impostos de cobrança imediata sobre o consumidor e de arrecadação mediata, que gravam os produtos no momento da fabricação, venda e circulação (*Treat. dos impostos*, pág. 523).

O momento da incidência pode ser o da produção, o da entrada dos produtos no país, o de transferência das mercadorias do industrial ao comerciante, o da utilização das coisas (GIANNINI, *Ist. di diritto tributario*, 1938, pág. 385).

Dúvida não existe de que o imposto sobre a produção é imposto de consumo, que pode recair tanto sobre o produtor, como sobre o importador ou o comerciante (MORSELLI, *Sistema tributário italiano*, págs. 130 a 134).

À luz dessas lições da melhor doutrina, ter-se-á de concluir que os impostos de consumo *lato sensu* compreendem os de importação, exportação, transporte, vendas, produção. A alguns deles se refere nosso Estatuto Constitucional, discriminando-os dos de consumo *stricto sensu*. Terão de ser considerados separadamente, como no texto constitucional. Mas os que esse não destaca dos impostos de consumo, hão de ser neles compreendidos, de acordo com os princípios da ciência das finanças.

Isto posto, não há como deixar de incluir nos de consumo, os tributos sobre a exploração agrícola e industrial ou sobre a produção, de qualquer nome, cuja decretação é assim, irrecusavelmente, da exclusiva competência da União.

Sem dúvida, o decreto-lei n. 2.410, de 1940, representa louvável tentativa de racionalização das finanças locais. Visou, antes de tudo, pôr ordem na anarquia existente.

Certo é, todavia, que a nova nomenclatura dos impostos adotada veio aguçar o apetite fiscal dos Estados e Municípios e levou muitos deles a criar tributos que ainda não conheciam e que nem sempre se ajustam aos quadros constitucionais.

Assim, no caso do imposto de exploração agrícola e industrial, enquanto se visou adunar em uma só, numerosas espécies tributárias, criou-se, involuntariamente, um disfarce para modalidade de impostos proibidos pela Carta Constitucional.

Conclue-se, assim, pela rejeição do projeto e pelo conselho ao Governo do Rio Grande do Sul, para que promova a revogação das leis de impostos estaduais e municipais, que, taxando a produção agro-pastoril-industrial, usurpam a competência da União para decretar impostos de consumo.

Sala da Comissão, 28-12-42. — (a) Sá Filho.

## TAXA DE EXPEDIENTE — INCOMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO PARA CRIÁ-LA

Proc. n. 713-42

VOTO EM SEPARADO

O Prefeito de Santa Vitória, município do Rio Grande do Sul, submete ao Sr. Presidente da República, por

intermédio do Interventor, um projeto de decreto-lei, relativo à taxa de expediente, cobrada pela municipalidade.

Pelo projeto, o tributo, já existente, passará a incidir sobre novos atos.

Somos contrários à aprovação, porque falta à municipalidade competência para criar o tributo.

### II

Várias questões se suscitam neste processo, a saber.

- 1.º — E' taxa ou imposto, o tributo?
- 2.º — Se é imposto, pode a municipalidade criá-lo?
- 3.º — Pode criá-lo o Estado, para que a municipalidade o decrete? No caso afirmativo, em que dispositivo constitucional se deverá basear o ato estadual?
- 4.º — Há, entre os atos tributados pelo projeto, algum, ou alguns que não podem ser objeto do imposto municipal?

### III

#### É TAXA OU IMPOSTO?

Trata-se de um imposto, de que o selo é apenas a forma de cobrança.

O indivíduo não paga, de fato, o denominado imposto do selo como *contraprestação* a um serviço especial, mas, sim, no cumprimento da sua obrigação de contribuir para o custeio das despesas gerais do Estado. O ato apenas indica um dos momentos em que o Estado pode exigir essa contribuição. Está para o imposto do selo como para o de consumo se acha a exposição de uma mercadoria à venda, ou, para o imposto de licença, está a abertura de um estabelecimento comercial.

Os impostos podem incidir sobre os atos, particulares ou públicos, do mesmo modo que sobre as pessoas e as coisas.

No caso, temos um imposto sobre atos públicos.

Verdadeiramente, não há imposto que não grave uma pessoa. Das pessoas não se podem separar os bens, e muito menos os atos. E', porém, possível distinguir, uns de outros, os impostos sobre as pessoas, porque uns as gravam independentemente de uma riqueza certa e determinada, outros recaem sobre a própria riqueza, apanhando a pessoa como possuidora dela, e outros finalmente oneram a pessoa em razão de certos atos.

Os primeiros são os impostos pessoais propriamente ditos, denominando-se reais os segundos, ao passo que os últimos são mistos.

Teem estes por base o conteúdo util do ato gravado, ou a utilidade dos seus efeitos, e não o instrumento. O imposto do selo é denominado selo do papel, porque é cobrado sobre o ato reduzido a escrito.

A Constituição de 1891 chamava-lhe taxa de selo, mas a de 1934 corrigiu a impropriedade e a de 1937 não a reproduziu.

Pois que se trata de um imposto, tributo tal não pode ser decretado com fundamento no art. 28, n. IV, da Constituição, dispositivo pelo qual é lícito aos municípios

cobrar taxas sobre os serviços municipais, e que corresponde ao art. 20, II, e ao art. 23, II, relativos às taxas sobre os serviços federais e estaduais.

## IV

## E PODEM OS MUNICÍPIOS CRIÁ-LOS?

Não o podem.

A União e os Estados decretam o imposto sobre os atos, dos seus governos, ou da sua economia, respectivamente, com fundamento nos arts. 20, I, e, e 23, I, g. E, aliás, pelo art. 24, a União e os Estados podem criar outros impostos, além dos que lhes são privativos, contanto que evitem a bi-tributação.

Mas este poder não o tem os municípios, e não existe nem no art. 28, atinente aos impostos municipais, nem noutro dispositivo constitucional, nenhum fundamento em que se pudessem estribar para criar o imposto sobre os atos da sua administração ou da sua economia.

## V

## PODEM OS ESTADOS CRIAR O IMPOSTO?

Sim, os Estados podem criar, para os respectivos municípios, o imposto sobre os atos da administração municipal.

Mas com que apoio constitucional? Com apoio no art. 28, *in principio*, que confere aos Estados o poder de transferir impostos para os municípios?

No nosso parecer, não. O dispositivo que pode servir de base ao ato do Estado é o art. 26.

Não é o art. 28, porque os impostos que os Estados podem transferir para os municípios, por virtude deste dispositivo, são os que lhes é lícito decretar para si próprios, baseados no art. 23 ou no art. 24 da Constituição, isto é, são impostos estaduais.

Ora, não pode constituir imposto estadual, que o Estado cobre para o custeio das suas despesas, ou transfira para os municípios, o imposto sobre os atos da administração municipal, pois a isso se opõe o art. 32, c, da Constituição, que veda à União, aos Estados e aos Municípios decretar impostos sobre serviços uns dos outros.

*Serviço público* é expressão que pode ser tomada num sentido mais ou menos amplo. Nada importa, porém, o sentido em que a consideremos no exame do art. 32, c, citado.

Tomêmo-la no sentido em que não designa toda a organização pública, ou todos os serviços prestados por essa organização, mas, dentre esses, somente os serviços técnicos, excluída, assim, a atividade puramente jurídica, isto é, "a atividade jurídica que não esteja ao serviço de uma atividade técnica, senão apenas ao serviço do direito".

Isto nada importará, porque a atividade do Estado, que não for considerada serviço público, será um dos meios de que os serviços públicos dependem. De um modo geral, os serviços públicos dependem da ordem pública, de que, por sua vez, constituem um fator. "*Le service public, — diz DUGUIT, — est le fondement et la limite du pouvoir gouvernemental*". E aduz HAURIUO: "*Les services admi-*

*stratifs sont une forme de police. La police... s'obtient d'une façon indirecte en satisfaisant les populations par de bons services bien organisés...*

Ora, como se diz na jurisprudência e na doutrina norte americana, tributar um "meio ou instrumento" pelo qual o Estado exerça uma função é tributar esta e o órgão respectivo, dificultando, ou impedindo o preenchimento dos fins do Estado.

A letra c do art. 32 da Constituição tem por escopo obstar aos males dessa consequência. Ela veio-nos do direito constitucional dos Estados Unidos e reproduz o art. 10 da Constituição de 1891, que, aliás, só tratava da União e dos Estados, e o art. 17, X, da Constituição de 1934.

Não há, na Constituição norte-americana, nenhuma disposição expressa correspondente à de tais artigos. A jurisprudência norteamericana, porém, considerou-a implícita naquele estatuto político, e a doutrina, a respeito da matéria, tornou-se uniforme nesse mesmo sentido.

Aliás, o que, nos Estados Unidos, constituiu objeto de controvérsia foi a questão de saber se certas agências da União e dos Estados se achavam sujeitas, respectivamente, a imposto estadual, ou federal. Porque, quanto aos órgãos propriamente ditos de cada uma dessas entidades, às suas funções ou atos, é líquido que a outra entidade os não pode tributar.

Tão líquido é isso considerado que a tais serviços, os tribunais e os autores não se referem, senão para produzir o argumento de que, se fosse possível à União, ou aos Estados lançar, respectivamente, impostos sobre uma agência da administração estadual ou federal, também seria lícito a cada uma dessas entidades tributar os próprios órgãos constitucionais da outra, os aparelhos por meio dos quais eles funcionam e as suas operações, — o que seria absurdo admitir.

Tratando de um Banco da União, que fora tributado pelo Estado de Maryland, disse MARSHALL, o grande *Chief Justice*: "*If the States may tax one instrument employed by the government in the execution of its powers, they may tax any every other instrument. They may tax the mail; they may tax the mint; they may tax the patent rights; they may tax the papers of the custom-house; they may tax judicial process; they may tax all the means employed by the government an excess with would defeat all the ends of government*". (COULEY, STORY, HEARE, KANTY).

A recíproca é verdadeira: também a União não pode tributar nem os meios ou instrumentos de que os Estados se servem para executar as suas funções, nem estas, isto é, nem os atos das suas autoridades, ou funcionários. "*The same supreme power which established the departments of the general government that the local governments should also exist for their own purposes, and made it impossible to protect the people in their common interest without them*".

O fundamento da doutrina está, assim, em que tributar é regular, de modo que um governo cujos meios empregados no desempenho das suas funções ou na demanda dos seus fins, se torna sujeito ao controle de outro, não poderá existir senão na medida em que este o quiser. "*If the right*

to impose a tax exists, it is a right which, in its nature, acknowledges no limit".

Ainda no memorável caso MC. CULLOCH v. MARYLAND, MARSHALL aduziu: "That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance in conferring on one government a power to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control — are propositions not to be denied".

A nossa Constituição, como vemos, coloca os municípios, no art. 32, c, ao lado da União e dos Estados, e, em face assim desse dispositivo como de outros do mesmo estatuto, o art. 28 e o art. 26, a situação dos nossos municípios é diferente da que tem, pelo direito norteamericano, as *municipal corporations*, "agências auxiliares dos Estados".

Nos Estados Unidos, prevalece, em relação ao poder dos Estados sobre as municipalidades, o princípio de que quem pode o mais pode o menos. No caso, o mais é a extinção das corporações municipais. "*Municipal corporations are mere instrumentalities of the State for the mere convenient administration of local government. Their powers are such as the legislature may confer, and these may be enlarged, abridged, or entirely withdrawn at its pleasure*". "*The greater includes the less and as a municipal corporation may be dissolved, so it may be deprived of one or more of its franchises, and the rest allowed to stand*" (HEARE).

Os órgãos, meios, instrumentos, operações, funções e atos, a que, tratando da matéria, aludem os tribunais e os doutrinadores norteamericanos, é que constituem a economia da União, dos Estados e dos Municípios.

Na economia de um Estado, com efeito, não devemos incluir tudo o que se passa dentro dos seus limites territoriais. Do contrário, estaríamos admitindo que os Estados podem tributar os atos das repartições federais existentes nos seus territórios, ou a União tributar os atos das

repartições estaduais e municipais, pois que o território federal compreende os territórios dos Estados (Constituição, art. 4.º).

Economia aqui é um termo cuja definição deve ser pedida à história natural: é o conjunto dos órgãos pelos quais a União, os Estados e os Municípios exercem as suas funções e demandam os seus fins.

## VII

### O ART. 26

O art. 26 da Constituição, em que os Estados se devem basear, para criar o imposto municipal sobre os atos da administração dos municípios, é o que lhes dá o poder de organizar estes, assegurando-lhes a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente:

- b) à decretação dos impostos e taxas atribuídos à sua competência pelas Constituições e leis estaduais;
- c) à organização dos serviços públicos de caráter local.

Vê-se que, em se tratando de imposto propriamente municipal, o Estado não poderá determinar-lhe o *quantum*, isto é, deverá limitar-se a criá-lo. A criação será uma medida geral e a decretação há de ser de cada município.

## VIII

Assim, é nosso parecer que o projeto municipal não deve ser aprovado.

Quanto aos atos que o município poderá tributar e ao *quantum* do tributo nas suas várias incidências, é matéria de que não devemos conhecer antes de criado o imposto constitucionalmente pelo Estado do Rio Grande do Sul.

S. M. J.

Rio de Janeiro, 31 de dezembro de 1942. — (a) *Clo-domir Cardoso*.