

1. Consulta. 2 e 3. A legislação estadual. 4. O princípio da legalidade. 5. O poder regulamentar. 6. Princípio da legalidade dos tributos. 7 a 10. A taxa de investimentos de pecuária: lei e regulamento. 11 a 14. A natureza jurídica da taxa de investimentos de pecuária. 15. Tributo interestadual. 16. Conclusão geral.

CONSULTA

1. A Companhia Swift do Brasil S/A. tem sede na capital do Estado de São Paulo. Mantém um posto de compra de suínos na Cidade de Giruá, no Rio Grande do Sul. Adquire suínos aí e os manda vivos para São Paulo.

Por essa operação quer o fisco gaúcho exigir-lhe o pagamento da taxa de investimentos de pecuária, criada pela lei estadual nº 4.683, de 24 de dezembro de 1963 e regulamentada pelo decreto nº 16.466, de 1964.

A consulta formulada tem em vista indagar da legitimidade de tal pretensão fiscal e se desdobra nas seguintes questões concretas:

a) Tendo a lei instituidora da taxa de investimentos de pecuária declarado que o tributo será devido pelas pessoas naturais ou jurídicas que efetuem abates de bovinos, ovinos e suínos e será calculado sobre o valor dos abates, poderá o regulamento equiparar a tais pessoas as que exportam bovinos, ovinos e suínos vivos e acrescentar que o tributo será calculado e pago em cada operação?

b) Se fôsse taxa o tributo em causa, teria ocorrido um fato gerador inerente a tal espécie de receita na simples hipótese da exportação interestadual de bovinos, ovinos e suínos?

c) Por sua natureza, a taxa de investimentos de pecuária não será um impôsto? Haverá, então, invasão de competência?

d) A incidência, tal como a prevê o parágrafo 1º do art. 7º do decreto gaúcho nº 16.466, de 1964, é compatível com a proibição contida no art. 27 da Constituição de 1946?

A LEGISLAÇÃO ESTADUAL

2. Os textos que disciplinam a taxa de investimentos de pecuária são a lei nº 4.683, de 24 de dezembro de 1963 e o decreto nº 16.466, de 1964, ambos mencionados na consulta acima reproduzida.

Vale a pena transcrever-lhes as disposições pertinentes.

Preceitua o art. 4.º, da Lei n.º 4.683:

“Art. 4.º — Fica criada, pelo prazo de dez anos, a Taxa de Investimentos de Pecuária que incidirá sobre os valores dos abates de bovinos, ovinos e suínos, com base na alíquota de 1% e que será paga pelas pessoas naturais ou jurídicas que efetuem abates”.

O legislador dispõe, em seguida, que o produto da arrecadação do tributo se destinará a formar, em sua maior parte (90%), o “fundo de investimentos da pecuária”, cujos recursos, com personalidade contábil, serão administrados pelo Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul; esse fundo servirá para financiar empresas industriais ligadas à pecuária e à pesca, ou unidades econômicas destinadas à criação de bovinos, ovinos e suínos. Os remanescentes 10% da arrecadação da taxa de investimentos de pecuária destinam-se ao Serviço de Suinotecnia da Secretaria da Agricultura (cf. parágrafo 1.º a 6.º do art. 4.º da lei 4.683).

3. O outro texto mencionado é o art. 7º e seu parágrafo 1º do decreto nº 16.466, que regulamentou a lei nº 4.683.

Esse diploma é importantíssimo para o caso concreto, porque dêle — parágrafo 1º do art. 7º — é que resulta a equiparação da exportação de bovinos, ovinos e suínos vivos ao seu abate no Estado, para fins de incidência da referida taxa.

Assim soa o ato regulamentar:

“Art. 7º — A Taxa de Investimentos de Pecuária, criada pela lei nº 4.683, pelo prazo de dez anos, incide sobre os valores dos abates de bovinos, ovinos e suínos com base na alíquota de um por cento (1%), e será paga, quinzenalmente, pelas pessoas naturais ou jurídicas que efetuem abates.

§ 1º — Equipara-se, para efeito da cobrança da Taxa de Investimentos de Pecuária, à pessoa natural ou jurídica, que efetua abate, aquela que exporta bovinos, ovinos e suínos, vivos, e o pagamento da taxa será feito em cada operação”.

A equiparação é grosseira e, evidentemente, *ultra vires*. É o que passaremos a examinar.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

4. Princípio basilar do Estado de Direito é o da legalidade, segundo cuja enunciação mais geral, tal como reproduzida pelo parágrafo 2º do art. 141 da Constituição de 1946, ninguém pode ser constrangido a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em verdade, esse postulado genérico é básico e merece ser explicado, pôsto que o poder normativo do Estado não se esgote na expedição

de leis formais: o Poder Executivo, com efeito, expede atos regulamentares, que têm caráter normativo e dos quais resultam direitos e deveres para terceiros.

O problema, assim sendo, de encontrar o fundamento do poder regulamentar, de um lado, e os seus limites em confronto com a lei formal, de outro lado, tem suscitado o surgimento de várias teorias — teoria da generalidade, teoria da novidade, teoria da abstração etc., tôdas elas largamente discutidas por Gustavo Vignocchi (1) — cujo debate não interessa ao presente trabalho.

A nós bastará afirmar que, para saber se determinada matéria somente comporta disciplina legal ou se ela pode ser objeto de disciplina regulamentar, deve recorrer-se, na prática, a dois princípios ou regras: o princípio da preferência da lei (*Vorrang des Gesetzes*) e o princípio da reserva da lei (*Vorbehalt des Gesetzes*).

O primeiro é um princípio circunstancial. Segundo êle, matéria disciplinada, em certo sentido, por uma lei, somente é passível de diverso tratamento ulterior através de outra lei ou, o que vale o mesmo, de norma de hierarquia igual ou superior à da lei. A expressão corrente dessa idéia está reproduzida no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, ao dizer que, “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”.

Pelo segundo princípio, o da reserva da lei, entende-se que só por lei formal pode ser regulada, originariamente, matéria atribuída ou reservada por norma de hierarquia superior à deliberação do Poder Legislativo. *A contrario sensu*, tais assuntos não devem ser objeto de disciplina originária ou inovadora por parte de ato regulamentar.

Há vários exemplos de reserva da lei, na nossa Constituição de 1946: definição dos crimes e das penas (art. 141, parágrafo 12 e 27), organização da instituição do Júri (art. 141, parágrafo 28), determinação do seqüestro e perdimento de bens (art. 141, parágrafo 31), determinação das condições de capacidade para o exercício das profissões (art. 141, parágrafo 14), intervenção da União no domínio econômico (art. 146) etc.

Pois bem, entre os casos mais importantes de reserva da lei, consagrados pela Constituição, está o da reserva da lei em matéria tributária, também conhecido como postulado da legalidade dos tributos. Êle está expresso no art. 141, parágrafo 34, da Constituição de 1946 e vem reproduzido pelo inciso I do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18, de 1.º de dezembro de 1965.

Voltaremos ao princípio da legalidade dos tributos mais adiante, depois de referir-nos ao poder regulamentar.

(1) Cf. GUSTAVO VIGNOCCHI, *Il potere regolamentare dei Ministri*, Morano Editore, Nápoles, 1957, p. 13 e segs.

O PODER REGULAMENTAR

5. A fixação dos postulados da reserva da lei e da preferência da lei é, consoante afirmamos, de importância essencial para que se balize o âmbito de atuação do poder regulamentar.

O fundamento básico de tal poder encontra-se na atribuição que o legislador constituinte confere ao Presidente da República para baixar, por decreto, normas destinadas à fiel execução das leis (art. 87, inciso I, da Constituição).

Em verdade, o que aí se considera, à primeira vista, é a figura dos regulamentos subordinados, interpretativos ou de execução. Convém, todavia, assinalar que “a expressão e execução das leis tem um sentido mais amplo, de modo a comportar não só a idéia de esclarecimento de conceitos e de fixação de detalhes necessários à execução das leis (regulamentos de execução), mas também o exercício de um certo poder inovador ou criador, desde que não importe em contrariedade a texto de lei, nem se trate de matéria reservada à lei (regulamento autônomo)”. (2)

Georg Jellinek, na sua clássica monografia sobre o tema, adverte que na função de regulamentar deve considerar-se insita uma certa liberdade de decisão e com tal fundamento justifica a existência dos chamados regulamentos autônomos ou independentes. Mas observa prontamente que tais regulamentos, se não estão determinados, pelo menos estão limitados pela lei e que, nesse sentido, só se justifica a sua expedição *secundum e intra legem*: “Diese Verordnungen sind inhaltlich durch das Gesetz nicht bestimmt, sondern begrenzt. Wie jede freie Thätigkeit der Persönlichkeiten und der Staateorgane darf sie nicht gegen lie bestehenden Gesetze sein, noch vermag sie ciganer Machtvollkommenheit einen akt der Gesetzgebung zu supliren. Das Verordnungsrecht darf nur secundum und intra legem geübt werden”; ou traduzindo: “Esses regulamentos quanto ao seu conteúdo não são determinados por lei, mas são por ela limitados. Como toda livre manifestação das pessoas e dos órgãos do Estado, não devem eles ser contrários às leis em vigor, nem podem, outrossim, por sua própria deliberação, suprir um ato de competência legislativa. O poder regulamentar somente pode ser exercido *secundum e intra legem*.” (3)

Em qualquer caso, seja subordinado ou autônomo o regulamento, ele está sob o determinismo e a prevalência insuperáveis da lei.

Como se sabe, o que caracteriza e justifica o chamado regulamento autônomo ou independente é a existência, por parte do Executivo, de um poder discricionário de agir, relativamente a certa e determinada matéria: nesse caso, pode o Executivo autolimitar-se e, por via regulamen-

(2) Cf. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução do Direito Administrativo*, Ed. DASP, 1960, p. 31.

(3) Cf. GEORG JELLINEK, *Gesets und Verordnung*, “Scientia Verlag Aalen”, 1964 (reimpressão da ed. de Freiburg, 1887), p. 370 e 371.

tar, traçar norma vinculante, excluindo, pois, a discricção ou liberdade de acção que o legislador lhe deixara. Se, por exemplo, a administração pode, para a prática de certo ato, agir de diferentes maneiras, porque a lei lhe tenha deixado a propósito margem de amplo ajuizamento e de livre escolha, nada impede que se baixe um regulamento — autónomo ou independente — tornando vinculado ou regrado o ato, isto é, estabelecendo que a administração passará a seguir uma orientação unívoca e determinada: isso importa em fazer a administração, em carácter prévio, genérico e impessoal, uma opção que poderia, igualmente, fazer em cada hipótese concreta.

Note-se bem que ainda aqui, no caso do regulamento autónomo, o ato regulamentar tem na lei o seu parâmetro e o seu limite, pelo menos negativo: sim, porque na lei é que se vai confrontar o âmbito de livre ajuizamento ou de discricção deixado à administração, como, em decorrência, é na lei que se vai identificar a extensão do poder de autodeterminação que se relega à atividade regulamentar.

Se, pois, a matéria não fôr daquelas que comportem regulamento autónomo, como é o caso de toda a atividade vinculada, ou se houver, em qualquer hipótese, contrariedade ou superação dos critérios e normas consagradas pelo legislador, o regulamento será ilegal, *ultra-vires* e, portanto, inválido.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE DOS TRIBUTOS

6. Um dos campos de eleição do princípio da reserva da lei é o tributário.

Como observa Victor Uckmar, tôdas as Constituições vigentes, com a única exceção da soviética, expressamente sujeitam a instituição de tributos à deliberação dos órgãos legislativos: “Tutte le vigenti Costituzioni, eccezion fatta, par quanto mi consta, di quella dell’Unione delle Repubbliche Socialiste Sovietiche, affermano esplicitamente che le imposte devono essere approvate dai competenti organi legislativi, precepto che, almeno negli stati di diritto, non sarebbe neppure necessario “non essendo — como à stato rilevato dall’Allorio — già per regola generale in potere dell’Amministrazione pubblica la modificazione del diritto vigente”. (4)

(4) *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Pádua, 1959, p. 31. Sôbre o princípio de legalidade dos tributos; cf. ainda, ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Rio, 2.^a ed., p. 19; idem, *O direito tributário da Constituição*, Eds. Financieiras, Rio, 1959, p. 87 e segs.; SEGUNDO V. LINHARES QUINTANA, *El poder impositivo y la libertad individual*, Editorial “Alfa” — Buenos Aires, p. 180 e segs.; SERVANDO J. CARZA, *Las garantias constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Edit. Cultura, México, 1949, p. 17; ERNST BLUMENSTEIN, “Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft”, in *Hanobuch der Finanzwissenschaft*, de Gerloff e P. Neumark, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1952, 2.^a ed., vol. 1.^o, p. 108; SALVATORE BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposto*, Pádua, Cedam, 1957, *passim*, especialmente p. 39.

Aliás, historicamente, foram considerações de ordem financeira e, em particular, tributária que serviram de motivação imediata para a instituição do sistema de representação e para a exigência de que pelos representantes dos contribuintes fôsse aprovadas as receitas tributárias. Diz-se, por isso mesmo, que a evolução da democracia e do sistema de representação popular é paralela à evolução das instituições financeiras em geral e das reivindicações em favor do tributo justo e do tributo legítimo, em particular.

Resta ver em que consiste êsse princípio da legalidade dos tributos, que o nosso direito constitucional positivo consagra — art. 141, parágrafo 34 da Constituição e art. 2.º, inciso I, da Emenda Constitucional n.º 18.

Alguns autores germânicos designam-no por princípio da tributação de acôrdo com o fato gerador legalmente previsto — *tatbestandemässige Besteuerung* —, para reduzir a enunciação a um dos aspectos essenciais, qual é o da exclusividade da definição por lei do fato gerador. Nesse sentido é a observação de Heinrich Wilhelm Kruse: “Der Grundsatz der Tatbestandmässigkeit besagt, dass Steuern nur erhoben werden können, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Dieser Grundsatz ist ein Ausfluss des Grundsatzes der gesetzmässigen Verwaltung in heute gültigen Sinne”, ou traduzindo: “O princípio da adequação ao fato gerador legalmente previsto afirma que os impostos só podem ser exigidos quando se verifique o fato gerador ao qual a lei vincula a obrigação tributária. Êsse princípio é uma decorrência do princípio da legalidade da administração, no sentido que hoje se lhe dá”. (5)

Em verdade o princípio contém vários outros desdobramentos.

Quando se afirma, como faz o nosso legislador constituinte, que só a lei pode instituir ou majorar tributos, implicitamente está sendo disposto que a lei é o único ato normativo que pode, originária ou inovadamente, disciplinar as seguintes matérias:

- a) fato gerador do tributo;
- b) sujeitos passivos da obrigação tributária, isto é, tanto o sujeito passivo principal ou direto, também chamado de contribuinte, quanto os sujeitos passivos indiretos por transferência (sucessores e responsáveis tributários) e por substituição (substituto legal tributário);
- c) alíquota do tributo;
- d) base de cálculo do tributo;
- e) penalidades tributárias.

(5) Cf. “Gesetzmässige Verwaltung, tatbestandemässige Besteuerung”, ao volume — *Vom Rechtsschutz in Steuerrecht*, editado por Günther Felix, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GnbH, Düsseldorf, 1960, p. 93 e segs., especialmente p. 95 e 109.

Não se tolera qualquer inovação nessa matéria por obra de ato regulamentar.

Recentemente, a Emenda Constitucional nº 18 permitiu que pudesse haver delegação legislativa para a alteração das alíquotas e bases de cálculos de certos e determinados impostos de competência privativa federal: o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários (art. 7º, parágrafo 1º e art. 14, parágrafo 1º). Por sinal, como acontece com as normas que autorizam a delegação legislativa, a emenda nº 18 esclarece que a alteração a cargo da administração se fará nas condições e limites estabelecidos em lei. Seja como for, na delegação legislativa há exercício de poder legislativo e não de poder regulamentar (6), de modo que não interessa discutir o problema aqui.

No nosso caso concreto, não houve delegação legislativa, nem poderia ter havido, porque tal hipótese mencionada é admissível, apenas, em relação aos três impostos federais aludidos e, assim mesmo, no que diz respeito à alteração de alíquota e de base de cálculo.

Fixados esses aspectos do princípio da legalidade dos tributos, tem-se que a tal propósito se excluem penetrações inovadoras do poder regulamentar.

A TAXA DE INVESTIMENTOS DE PECUÁRIA: LEI E REGULAMENTO

7. A lei nº 4.683, como vimos (item 2 dêste parecer), ao disciplinar a taxa de investimentos de pecuária, deixou perfeitamente delineados os vários elementos da respectiva obrigação tributária.

Assim é que definiu o fato gerador como sendo a realização ou a prática de abates de bovinos, ovinos e suínos.

Da definição legal do fato gerador decorre, em sentido afirmativo, a determinação da hipótese de incidência. Mas tal definição também enseja uma decorrência, em sentido negativo: é que se considera haver não-incidência toda vez que não ocorrer o fato gerador legalmente previsto. É sob esse último aspecto que o princípio da legalidade dos tributos representa uma garantia individual: pois daí deriva, para o contribuinte, o direito de não pagar tributo que não tenha sido criado por lei, ou cujo fato gerador seja diverso do legalmente definido.

Terá sido este o fato gerador previsto no parágrafo 1º do art. 7º do ato regulamentar, ou seja, do decreto nº 16.466? Evidentemente não. O ato regulamentar equipara ao abate de bovinos, ovinos e suínos a simples exportação desses animais vivos.

Não há a menor relação entre as duas hipóteses. Nem ao menos se cogita de saber se a exportação se destina ao abate dos animais em ou-

(6) Cf. ENZO LIGNOLA, *La delegazione legislativa*, Milão, Giuffrè, 1956, p. 159.

tros Estados: isso não solucionaria o problema da incidência, mas pelo menos daria uma compostura mais decente ao regulamento em causa.

8. Como decorrência dessa alteração do fato gerador, o decreto nº 16.466 cometeu uma segunda infração ao princípio da legalidade.

A lei nº 4.683 definiu precisamente os sujeitos passivos da obrigação tributária. São eles, segundo o seu art. 4º, as *peçoas naturais ou jurídicas que efetuem abates de bovinos, ovinos e suínos*.

O decreto nº 16.466 resolveu, então, ampliar a sujeição passiva e considerou também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que *exporta bovino, ovino ou suínos vivos*.

Dessa forma, quem remete bovinos vivos etc., para outro Estado, deve, segundo o Decreto n.º 16.466, pagar um tributo que a Lei n.º 4.683 declara exigível apenas dos abatedores.

9. Não fica aí a ilegalidade do ato regulamentar aprovado pelo decreto nº 16.466.

Também a base de cálculo do tributo foi alterada.

Para a lei nº 4.683, ela consistia no valor dos abates.

Para o decreto nº 16.466, passou a ser base de cálculo o valor da exportação dos animais vivos.

Em suma, o conflito entre lei e regulamento é patente, manifesto, ostensivo, se assim puder dizer-se, desfaçado.

10. Podemos, assim sendo, dar resposta negativa aos dois primeiros quesitos formulados (cf. item 1 dêste parecer):

Ao quesito sob letra *a*: a equiparação é manifestamente ilegal.

O ato regulamentar foi praticado *ultra vires* e, a um só tempo, alterou o fato gerador, os sujeitos passivos e a base de cálculo do tributo, legalmente definidos;

Ao quesito sob a letra *b*: segundo a lei, somente há incidência quando ocorre o abate no Estado. Se não há abate, a hipótese é de não-incidência. O regulamento não pode sujeitar *contra legem* ao tributo a exportação e, o que é mais, a exportação de animal vivo. A exigência assemelha-se a uma comédia de equívocos, em que se quer assimilar ao ato de abate, de que resulta a morte do animal, a mera exportação ... do animal vivo.

A NATUREZA JURIDICA DA TAXA DE INVESTIMENTOS DE PECUÁRIA

11. A natureza de um tributo não decorre do *nomen juris* que o legislador emprega para designá-lo.

Decisiva, no particular, é a natureza do respectivo fato gerador.

É com base no fato gerador que os tributos se distinguem *in genere*, tanto como *in specie*.

É tranqüilo no direito brasileiro que a taxa é o tributo cujo fato gerador consista na efetiva ou potencial utilização de um serviço público de prestação divisível e mensurável. Se, pois, o fato gerador fôr um simples fato da vida comum, que se limite a denotar capacidade contributiva, será impôsto o tributo, e não taxa.

A Súmula de Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal está cheia de ementas em que, por tal fundamento, são definidos como impostos tributos que o legislador designou como taxas.

Assim se decidiu quanto à taxa de despacho aduaneiro (ementas ns. 133 e 134), à taxa de eletrificação de Pernambuco (ementa n.º 135), à taxa contra fogo, de Minas Gerais (ementa n.º 138), à taxa de serviço contra o fogo, de Pernambuco (ementa n.º 274), à taxa de recuperação econômica, de Minas Gerais (ementa n.º 144) etc.

A matéria dispensa maiores ilustrações, tão remansoso é hoje o entendimento doutrinário e jurisprudencial.

12. É tranqüilo, outrossim, que a destinação do produto da arrecadação a um fim, serviço ou fundo especial em nada contribui para a definição da taxa.

Isso é tanto mais verdade quando existe uma espécie de impostos cuja característica é a destinação específica do produto de sua arrecadação. São eles os impostos ligados com afetação ou com destinação especial (*gebundene Steuern, gebundene Staatseinnahmen*).

No caso da taxa de investimentos de pecuária, a própria destinação é vária, pois que o seu produto é vinculado, em 90%, ao "Fundo de Investimento de Pecuária" e, em 10%, ao Serviço de Suinotecnia da Secretaria da Agricultura. O contribuinte não se utiliza de qualquer desses serviços para ter que pagar o tributo: logo êle não é uma taxa.

13. Há uma segunda maneira de identificar a taxa, ainda tendo por base a figura do fato gerador: já agora, considerar-se a sua atribuição aos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Se contribuintes forem quaisquer pessoas, independentemente da utilização de serviço estatal divisível, o tributo será um impôsto.

Será uma taxa se os contribuintes forem aquêles e sòmente aquêles que se utilizem do serviço de prestação divisível e mensurável.

Na taxa de investimentos de pecuária os sujeitos nada têm que ver com a prestação ou utilização de serviço de prestação divisível.

Logo, no caso concreto, não se trata de uma verdadeira taxa, mas de um autêntico impôsto.

14. O seu fato gerador é o exercício da atividade de abatedor de bovinos, ovinos e suínos.

Portanto, está em presença um impôsto de indústrias e profissões que, segundo o art. 29, inciso V, da Constituição, com a numeração que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 5, é de competência privativa municipal.

A inconstitucionalidade de sua cobrança pelo Estado e, já agora, da própria Lei n.º 4.683 é patente, dada a indistigável invasão da competência tributária privativa municipal.

Sendo assim, responderemos ao terceiro quesito proposto:

Ao quesito sob a letra *c*: trata-se de um verdadeiro impôsto de indústrias e profissões e, assim, é inconstitucional a lei estadual que o instituiu, por invasão da competência privativa municipal para decretar impôsto de tal natureza.

TRIBUTO INTERESTADUAL

15. No rosário de inconstitucionalidades que a hipótese sob consulta suscita, merece realce particular a ostensiva e audaciosa violação do texto do art. 27 da Constituição de 1946, hoje reproduzido pelo art. 2.º, inciso III, da Emenda Constitucional n.º 18, (*) pelo parágrafo 1.º do art. 7.º, do Decreto n.º 16.466.

Com efeito, entre as limitações constitucionais vinculadas à garantia básica da unidade econômica e territorial do território nacional está a proibição dos chamados tributos interestaduais ou intermunicipais, assim entendidos os que criam limitações ao livre tráfego de pessoas ou mercadorias no território pátrio.

Com tal imunidade tributária do tráfego ou trânsito interno, quis o legislador constituinte obstar à prática de retaliações fiscais e de criação de barreiras internas entre Estados-membros e Municípios, que tanto infelicitaram a nossa República de 1891, tanto quanto importunaram a vida política norte-americana, até que, aqui e ali, a jurisprudência das respectivas Côrtes Supremas e o direito positivo lhes puseram côbro.

Em verdade, no conceito de tributos interestaduais e intermunicipais se englobam duas hipóteses distintas. A primeira é a do tributo cujo fato gerador é a remessa da mercadoria para outro Estado ou Município ou o ingresso de mercadoria procedente de outro Estado ou Município; a mesma hipótese pode ocorrer com a tributação da saída de pessoas das lindes estaduais e municipais ou do seu ingresso nas respectivas fronteiras. Nesse caso, o tributo considera-se de importação, de exportação ou de trânsito interno.

A segunda hipótese é a do tributo que discrimina quanto à procedência ou o destino de mercadorias ou pessoas.

Em um caso como no outro o tributo será interestadual ou intermunicipal e, estará, assim, maculado de inconstitucionalidade (7).

(7) Para não alongar ainda mais êste parecer com a demonstração do que se afigura tão óbvio, limitamo-nos a indicar uma bibliografia básica. Cf. ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Rio, 2.ª ed., p. 207; idem, *Clínica Fiscal*, Liv. Progresso Editôra, Bahia, 1958, p. 187; idem, Parecer. in *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 73, p. 391; RUBENS GOMES DE SOUZA, Parecer, na mesma Revista, vol. 71, p. 361. Da abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mencionam-se ao acaso os Acórdãos publicados na Revista citada, vol. 70, p. 96, e vol. 72, p. 48.

* *N. da R.* — A vedação aludida no texto está, atualmente, contida no art. 20, II, da Constituição de 1967.

Pois bem, o Decreto n.º 16.466, ao fazer a curiosa equiparação que já mencionamos, tem o desassombro de declarar que o fato gerador da taxa será exatamente a exportação interestadual de bovinos, ovinos e suínos vivos.

Note-se que não apenas se procura tributar a remessa dessas espécies vivas para fora do Estado — o que torna irremediavelmente inconstitucional o tributo — mas, assim fazendo, configura-se também uma discriminação quanto ao destino da mercadoria, pôsto que a incidência somente ocorre quando há a remessa do gado vivo para fora do Estado e não quando se faz idêntica remessa dos animais vivos dentro do território do próprio Estado.

A ilegitimidade da exigência é manifesta e dispensa maiores demonstrações.

A resposta ao quesito sob a letra *d* é, pois, negativa.

CONCLUSÃO GERAL

16. Chegamos ao ponto de encerrar esta exposição, respondendo sumariamente aos quesitos formulados pela Consulente.

Ao quesito sob a letra *a*: a resposta é negativa. O Decreto n.º 16.466 foi infiel à Lei n.º 4.683, que pretendeu regulamentar e, por isso, é ilegal. A exigência da chamada taxa de investimentos de pecuária, nos casos mencionados pelo parágrafo 1.º, do art. 7.º, do Decreto n.º 16.466, é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade dos tributos, assegurado pelo Estatuto Supremo;

Ao quesito sob letra *b*: se se considerar que o tributo em causa seja uma taxa — do que discordamos — a sua cobrança somente seria possível *ex vi legis* no caso do abate e jamais na hipótese, inaugurada pelo regulamento, da exportação dos animais vivos; de qualquer modo, a exportação de produtos jamais poderá considerar-se fato gerador de uma taxa;

Ao quesito sob letra *c*: em verdade, o tributo em questão, tal como foi disciplinado pela Lei estadual n.º 4.683 — e abstraído o aspecto regulamentar da matéria — é um mero imposto de indústrias e profissões, de competência privativa municipal. A Lei n.º 4.683, em si mesma considerada, é, por seu turno, inconstitucional, por fôrça da patente invasão de competência em que incorreu;

Ao quesito sob a letra *d*: a disposição regulamentar que procura trazer para o campo da incidência a simples exportação interestadual do animal vivo é ainda inconstitucional por violação da imunidade tributária do trânsito ou tráfego

interno, assegurada pelo art. 27 da Constituição de 1946 e pelo art. 2.º, inciso III, da Emenda Constitucional n.º 18. É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 8 de março de 1966.

Amílcar de Araújo Falcão (*)

Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade do Estado da Guanabara e da Faculdade de Direito da Universidade do Brasil

26.^a V. CRIM. — PROC. 2.882

EMENTA: — *Conflito de atribuições. Divergência de Promotores quanto à capitulação do crime. Preponderância do crime mais grave.*

1 — Trata-se de conflito de atribuições entre os Promotores em exercício na 26.^a Vara Criminal e na 11.^a Vara Criminal, quanto ao Inquérito n.º 739, de 1963, instaurado na 15.^a Delegacia Distrital, referente a atropelamento e morte de um menor por ônibus escolar.

Distribuído o inquérito à 11.^a Vara Criminal, entendeu o Dr. Promotor que a prova testemunhal evidenciava o crime de homicídio com dolo eventual (f. 60), requerendo a redistribuição a um dos Tribunais do Júri, o que foi deferido.

Na 26.^a Vara Criminal, depois de atendidas outras diligências e concluído o inquérito com o relatório da Autoridade Policial, entendeu o Dr. Promotor que o caso é de homicídio culposo (fls. 112-114 v.).

2 — Não há dúvida de que existe, por enquanto, divergência entre a prova testemunhal e a pericial. Segundo as testemunhas (fls. 9 v., 10, 12) e a informação do policial sindicante (fls. 2-3), o motorista colheu a vítima, parou e novamente pôs o veículo em movimento, passando com a roda sobre o corpo da mesma.

O auto de exame cadavérico (fls. 6-8), entretanto, não registra lesões decorrentes da passagem da roda do veículo sobre o corpo da vítima.

3 — Trata-se, realmente, de conflito de atribuições, pois ainda não foi oferecida a denúncia e a dúvida é entre promotores, quanto à capi-

(*) A publicação do parecer acima é uma homenagem desta Revista ao saudoso Professor, tão prematuramente desaparecido. Em sua fulgurante passagem pelos meios jurídicos, Amílcar de Araújo Falcão legou-nos notável obra e edificante exemplo de dedicação ao trabalho.