

## O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Hugo de Brito Machado

1. Introdução — 2. Dos Princípios Gerais: 2.1 O princípio da capacidade contributiva. 2.2 Lei complementar. 2.3 Empréstimos compulsórios. 2.4 Contribuições sociais. 2.5 Contribuição de melhoria — 3. Das Limitações ao Poder de Tributar: 3.1 Legalidade. 3.2 Isonomia. 3.3 Anterioridade, e irretroatividade. 3.4 Vedação de tributo confiscatório. 3.5. Imunidades e isenções — 4. Dos Impostos da União: 4.1 Impostos mantidos. 4.2 Impostos extintos. 4.3 Imposto sobre grandes fortunas. 4.4 Competência residual — 5. Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal: 5.1 ICMS. 5.2 Imposto sobre doações e heranças. 5.3 Adicional ao Imposto de Renda — 6. Dos Impostos dos Municípios: 6.1 IPTU progressivo. 6.2 O ITBI e o IVVC.

### 1. Introdução

Com a promulgação da Constituição federal de outubro de 1988, o Sistema Tributário Nacional sofreu algumas alterações. Não obstante, os *conceitos fundamentais do Direito Tributário não foram alterados*. Com a edição das leis complementares necessárias à construção do novo Sistema Tributário é possível que algumas alterações sejam introduzidas em conceitos consubstanciados no Código Tributário Nacional, cuja parte geral praticamente não foi afetada pela Constituição de 1988.

Como é sabido, a Constituição não institui tributos. Apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios, para fazê-lo. Assim, quase todas as alterações do Sistema Tributário estão a depender da edição de leis complementares e ordinárias. Exemplo disto é a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, de competência da União, que está a depender de lei complementar definindo o que se deve entender por uma *grande fortuna*. Essa lei complementar poderá criar o referido imposto, disciplinando desde logo todas as relações jurídicas a ele pertinentes, ou deixar a sua criação e o seu regimento para o legislador ordinário, limitando-se à definição de *grande fortuna* que a Constituição exige seja feita por lei complementar.

Relacionaremos a seguir as principais inovações do Sistema, catalogadas em cinco grupos, correspondentes às cinco seções em que se divide o Sistema Tributário na nova Constituição. Cinco, evidentemente, porque a Seção VI, que trata "Da repartição das receitas tributárias", a nosso ver é matéria de Finanças Públicas.



Seguindo a ordem das cinco primeiras seções do Capítulo I, do Título VI, da vigente Constituição, vamos examinar as principais inovações no Sistema Tributário Nacional, classificadas em cinco partes, que compreendem, pela ordem os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, os impostos da União, os impostos dos Estados e do Distrito Federal, e, finalmente, os impostos dos Municípios.

Não temos, aqui, a pretensão de examinar todo o Sistema Tributário na Constituição de 1988, até porque isto não seria possível nestas circunstâncias. O assunto é muito vasto e complexo, pelo que demanda muito tempo e sobretudo muita pesquisa e muita reflexão. Por outro lado, no que pertine às inovações, tem-se de aguardar o tratamento que lhes dará a jurisprudência, para que se possa, com relativa segurança, descrever-lhes o conteúdo e o alcance.

De todo modo, é possível e certamente proveitosa a abordagem de algumas das principais inovações de nosso sistema constitucional tributário, posto que do debate em torno delas poderá resultar alguma luz, capaz de nos ajudar na difícil tarefa de aplicá-lo.

Assim, este nosso estudo enfrenta o risco a que se expõe os pioneiros. Não temos a pretensão de fazer doutrina, mas esperamos estar, embora modestamente, contribuindo para o aperfeiçoamento da ordem jurídica nacional, senão pelas opiniões aqui manifestadas pelo menos em razão de estarmos a apontar aspectos do novo Sistema Tributário que estão a merecer a consideração dos doutos, para que sejam debatidos e se possa, afinal, chegar a conclusões que melhor nos permitam superar, razoavelmente, as perplexidades que nos assaltam.

## 2. *Dos Princípios Gerais*

### 2.1 *O princípio da capacidade contributiva*

Nos termos do art. 145, § 1.º, o princípio da capacidade contributiva passou a figurar expressamente no Sistema Tributário Nacional, o que, não obstante a grande margem de subjetivismo que a interpretação do princípio comporta, poderá render ensejo à declaração de inconstitucionalidade de alguns tributos. A propósito, as recentes alterações introduzidas na legislação do imposto sobre a renda, com redução do número de alíquotas, desatende ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que reduz a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, que passa a ter apenas duas alíquotas, a saber, 10 e 25%.

Hamilton Dias de Souza, não obstante tenha afirmado que o projeto de lei do imposto de renda é compatível com o texto constitucional, na verdade forneceu elementos para que se entenda de modo contrário. Realmente, afirmou aquele insigne tributarista de São Paulo, com inteira propriedade, que "se se colocar o princípio da igual-



dade como igualdade de sacrifícios, nós teremos a aplicação plena do princípio da capacidade contributiva e a justificação das alíquotas do imposto de renda". Os Tributos Federais, em *A Constituição Brasileira de 1988*, Forense Universitária, Rio, 1988, p. 319). Por outro lado, disse ainda, com razão, que a expressão *sempre que possível*, do § 1.º, do art. 145, da Constituição, relaciona-se com a natureza do tributo, e se esta "o permitir, a regra da capacidade contributiva deverá ser observada" (*ob. cit.*, p. 318).

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é, sem qualquer dúvida, aquele que melhor se presta para a realização do princípio da capacidade contributiva. Em relação a ele pode-se afirmar que *sempre é possível* a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, ao excluir a classificação cedular dos rendimentos e, assim, as respectivas deduções cedulares, e ainda determinados abatimentos, também o legislador descumpriu a norma contida no mesmo dispositivo constitucional, que consagra a pessoalidade do imposto (art. 145, § 1.º). O imposto sobre a renda é o tributo que, tecnicamente, por natureza, melhormente se presta para o atendimento do princípio da pessoalidade do imposto, de sorte que não teria procedência a escusa admitida pelo art. 145, § 1.º, pois em relação ao imposto de renda essa pessoalização é sempre possível.

Outra questão importante, ligada ao princípio da capacidade contributiva, consiste em saber se as isenções do imposto de renda, especialmente aquelas de natureza regional ou setorial, violam, ou não tal princípio.

No estudo mais completo que conhecemos sobre o tema, *Francesco Moschetti* distingue capacidade contributiva de capacidade econômica, afirmando que a capacidade contributiva é a capacidade econômica (*qualificada por um dever de solidariedade, isto é, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas*). Com tal raciocínio, conclui que a capacidade econômica é a condição necessária, porém não suficiente, da capacidade contributiva, posto que esta há de ser qualificada pelos *fins sociais*. Assim, se em face da exigência de desenvolvimento econômico, determinada empresa não deve ser tributada em certa região, por um determinado tempo, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva, isto é, a aptidão para realizar o interesse público, e precisamente para a realização desse interesse público, não se pode considerar essa fonte patrimonial como manifestação de capacidade contributiva.

Parece-nos, *data maxima venia*, que a introdução dessas considerações axiológicas na interpretação do que seja o princípio da capacidade contributiva termina por esvaziar inteiramente tal princípio.



É relevante, outrossim observar, que segundo a norma do art. 53 da Constituição da República italiana, "todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua *capacidade contributiva*" (grifamos). Em face dela, portanto, pode ter sentido a distinção feita por *Moschetti*, entre capacidade contributiva e capacidade econômica. O § 1.º, do art. 145, de nossa Constituição, todavia, não se refere à capacidade *contributiva*, mas à capacidade *econômica*, sendo, assim, descabida aquela distinção no Direito brasileiro.

## 2.2 *Lei complementar*

Em face da Constituição anterior, alguns tributaristas sustentaram que à lei complementar cabia dispor sobre os conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, enquanto outros entendiam que à lei complementar cabia também estabelecer *normas gerais de direito tributário*. Espancando tais controvérsias doutrinárias, a Constituição determinou, expressamente, que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre os temas que indica. A questão a ser esclarecida reside em saber se a indicação das matérias a serem tratadas como *normas gerais* é taxativa ou meramente exemplificativa. Segundo *Hamilton Dias de Souza*, que colocou essa questão em debate no II Fórum Jurídico realizado pela Fundação Dom Cabral, em Belo Horizonte, "para salvar o Código e para fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa" (*Os Tributos Federais, em A Constituição Brasileira de 1988*, Forense Universitária, Rio, 1988, p. 313).

Na verdade, o modo pelo qual a norma está enunciada no art. 146, III, da Constituição, parece indicar que se trata de enumeração simplesmente exemplificativa. A palavra *especialmente* bem o diz. Se tal palavra ali não estivesse, aí sim, poder-se-ia ter dúvida quanto ao caráter meramente exemplificativo da enumeração das matérias ali mencionadas.

Destaque-se, finalmente, que o campo próprio da lei complementar ganhou nova dimensão. Várias matérias que podiam ser objeto de lei ordinária passaram a integrá-lo, como, por exemplo, a instituição de empréstimos compulsórios, e a instituição de tributos no uso da competência residual, inclusive de contribuições para a seguridade social.

## 2.3 *Empréstimos compulsórios*

A vigente Constituição inovou também, de forma significativa, a disciplina dos empréstimos compulsórios. Agora, nos termos do art. 148, ficaram definidas duas espécies desses empréstimos, que se



distinguem pela natureza da necessidade de recursos financeiros que fundamenta a respectiva instituição, a saber: a) calamidade pública e guerra externa ou sua iminência; b) investimento público de caráter urgente e de relevância nacional.

Fixou a Constituição as seguintes regras sobre a instituição desses empréstimos compulsórios:

- 1.<sup>a</sup> — só a lei complementar pode instituí-los;
- 2.<sup>a</sup> — o princípio da anterioridade tributária aplica-se apenas aos da segunda espécie, isto é, aos destinados a investimento público; e
- 3.<sup>a</sup> — a aplicação dos recursos arrecadados é vinculada ao atendimento da necessidade que fundamentou a instituição do empréstimo.

#### 2.4 Contribuições sociais

No art. 149 da vigente Constituição residem as seguintes normas a respeito de contribuições sociais:

1.<sup>a</sup> — as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas são privativas da União;

2.<sup>a</sup> — submetem-se as contribuições sociais à lei complementar tributária;

3.<sup>a</sup> — submetem-se tais contribuições aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade;

4.<sup>a</sup> — as contribuições destinadas ao custeio da previdência social só poderão ser exigidas depois de 90 dias da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, estão sujeitas ao princípio da irretroatividade das leis (art. 150, III, a), mas a elas não se aplica o princípio da anterioridade (art. 150, III, b); e

5.<sup>a</sup> — os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão cobrar, apenas de seus servidores, contribuições destinadas ao custeio, em benefício dos mesmos, dos serviços de assistência e previdência social.

#### 2.5 Contribuição de melhoria

No que pertine à contribuição de melhoria, destaca-se que a Constituição não se refere mais à valorização dos imóveis. Diz apenas que a contribuição de melhoria é *decorrente de obra pública*. Isto, porém, não quer dizer que seja possível a cobrança de contribuição de melhoria sem que tenha ocorrido valorização imobiliária. Tal valorização é requisito indispensável. O fato gerador da contribuição na verdade é a valorização imobiliária. Não a obra pública. Tal en-



tendimento, aliás, é indicado pelo próprio nome do tributo, que é contribuição de *melhoria*. A melhoria é precisamente o incremento de valor do imóvel do contribuinte.

### 3. Das Limitações ao Poder de Tributar

#### 3.1 Legalidade

Em relação ao enunciado constitucional, o princípio da legalidade não foi alterado. O artigo 150, I, da vigente Constituição veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal *exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça*, e nisto não há, como se vê, novidade alguma.

A novidade, nesta matéria, reside na eliminação da figura do decreto-lei, espécie normativa demasiadamente utilizada no regramento tributário.

É certo que a vigente Constituição outorga ao Presidente da República competência para editar *medidas provisórias com força de lei*, e muitos entendem que essas medidas provisórias terminarão predominando no âmbito da tributação. Aliás, dizem que elas constituem instrumento até mais indesejável do que o decreto-lei, pelo fato de não haver limite constitucional quanto a matéria a ser por elas tratada.

Entendemos não ser possível a criação de tributos através de medidas provisórias, salvo o imposto de guerra (art. 154, II) e o empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública (art. 148, I). Esta é a compreensão que decorre do dispositivo constitucional que regula tais medidas provisórias (art. 62). Não se pode, entretanto, desconhecer que o Presidente da República, pelo que já fez, está mesmo disposto a utilizar com freqüência tal instrumento normativo. De todo modo, se o Congresso Nacional aprova a medida, não há como lhe negar validade.

Destaque-se que a medida provisória pode tratar de matéria reservada ao campo da lei complementar. Se isto ocorre, tal medida provisória só poderá ser aprovada pelo Congresso Nacional com observância do *quorum* especial necessário para a aprovação das leis complementares. A lei na qual, se aprovada, será transformada, há de ser uma lei complementar.

#### 3.2 Isonomia

O princípio da isonomia, ou da igualdade jurídica, tem sido muito mal-entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter *caráter hipotético*. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada



nos termos da previsão legal, a conseqüência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida a previsão normativa, concretizada a hipótese descrita na norma, a conseqüência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida.

Misabel Derzi, invocando a análise *kelseniana* do princípio da isonomia expressa esta idéia, com absoluta propriedade, afirmando: "A igualdade de todos perante a lei supõe tão-somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma". E esclarece que, segundo *Kelsen*, "o princípio da igualdade, materialmente considerado, não tem substância científica. Assim, o legislador pode contemplar, na norma, as diferenças ou uniformidades que quiser, na proporção ou forma que lhe aprouver, que não haverá, cientificamente, como apreciar o teor da norma" (*Misabel de Abreu Machado Derzi, Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, ed. RT, São Paulo, 1988, p. 98).

Deste modo, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto*, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel. Mas isto não quer dizer que a norma não possa excluir alguém dessa hipótese, concedendo isenção subjetiva, como faz, por exemplo, ao dizer que ficam isentos desse imposto os funcionários públicos que possuam apenas um imóvel. A norma isenta, como se vê, formula uma exceção àquela outra norma, a de tributação, mas não viola o princípio da isonomia, posto que mantém o caráter hipotético da norma jurídica. Estabelece uma hipótese, a saber, *ser funcionário público e não possuir outro imóvel*. A isonomia está preservada posto que qualquer pessoa que se enquadre nessa hipótese terá direito ao mesmo tratamento jurídico. Violada estaria a isonomia se a norma isentiva singularizasse determinada pessoa, em lugar de referir-se a uma categoria de pessoas.

Nesta linha de pensamento, Celso Antônio Bandeira de Mello, em excelente monografia sobre o tema, coloca como primeira de suas conclusões a assertiva de que há violação do princípio constitutivo da isonomia quando a *norma singulariza atual e definitivamente um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada* (*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, ed. RT, S. Paulo, 1978, p. 59). Em outras palavras, pode-se dizer o mesmo afirmando que há lesão ao princípio da isonomia quando a norma não tem o caráter hipotético.

Inadmissível a idéia de igualdade absoluta. "*Aucune conception de cet genre n'apparaît dans la Déclaration des droits de 1789: des inégalités de fait existent, il n'y a point obligation pour l'Etat de les faire disparaitre, mais seulement d'assurer à tous une égale protection. Cela n'exclut point au reste; bien au contraire, l'égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L'égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on*



*l'a dit très justement, le paradoxe de l'égalité; elle aboutit, en réalité, à l'inégalité. Ce n'est point celle d'ailleurs qu'avait en vue l'Assemblée de 1789*" (Léon Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, Fontemoing, Paris, 1930, vol. III, p. 629).

Rui Barbosa, reproduzindo essa mesma idéia, afirmou que: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam" (*Oração aos Moços*, pp. 24/25).

A verdadeira igualdade reside, indubiosamente, na proporcionalidade. Não pode haver maior iniquidade do que tratar igualmente pessoas desiguais.

A Constituição Federal de 1988 admite, claramente, a distinção por nós apontada. Assim é que consagra o princípio da isonomia jurídica em termos amplos, estabelecendo que *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza* (art. 5.º), e estabelece, no campo da tributação, norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente*. Todavia, ao tratar da capacidade contributiva adota fórmula diversa, determinando a observância do princípio da capacidade contributiva *sempre que possível* (art. 145, § 1.º).

Todos sabem que a regra do artigo 150, II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inequivocamente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoas consideravelmente ricas. Grandes empresas industriais sediadas no Nordeste, empresas proprietárias de luxuosos hotéis, empresas de pesca são isentas do imposto de renda. Tais isenções são concedidas a pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial. Não passam, porém, de simples privilégios. Qualquer atividade econômica razoavelmente rentável atrai pessoas para o seu exercício, sendo, portanto, desnecessária a isenção do imposto de renda. Por outro lado, se a atividade não é rentável, de nada valerá a isenção, posto que não existindo lucro não haverá imposto de renda a ser pago, sendo, assim, inútil a isenção desse imposto.

Em relação aos militares, magistrados e parlamentares, a verdadeira questão na verdade não consiste em pagar, ou não pagar imposto de renda. A verdadeira questão consiste em saber se recebem, ou não, a remuneração compatível com suas atribuições, com as responsabilidades inerentes ao desempenho de suas funções.

É geralmente muito superficial o conhecimento que as pessoas têm das atribuições das três aludidas categorias de servidores pú-



blicos. Destaquemos, aqui, a categoria dos magistrados, para uma ligeira referência. Todos, ou quase todos os que se manifestaram de público, especialmente pela televisão, a respeito das virtudes da nova Constituição, apontaram entre elas os novos instrumentos de defesa dos direitos individuais e sociais, como o *habeas data*, o mandado de segurança coletivo e o mandado de injunção. Não queremos questionar, aqui, a valia desses instrumentos jurídicos, mas podemos afirmar, com absoluta convicção, que ela estará seriamente comprometida se a magistratura não estiver bem dotada de recursos materiais e sobretudo humanos. Por isto, de nada vale dotar a ordem jurídica de excelentes instrumentos processuais para a defesa de direitos, se as condições para o exercício da magistratura não forem atrativas.

Não se pode esperar que a *vocação para a magistratura* seja tão forte a ponto de fazer com que os juízes aceitem as privações a que são levados por uma remuneração miserável. Nem se pode acreditar que os mais capazes escolhem suas profissões sem considerar o aspecto econômico. Magistratura mal paga seguramente terá juízes menos qualificados, e mais vulneráveis, em cujas mãos pouco ou nada valem os melhores instrumentos jurídico-processuais. É razoável, por isto, que a magistratura constitua uma profissão atrativa, sob todos os aspectos.

Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável, se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas. A verdadeira questão reside em saber quais as profissões estão a merecer incentivo. Seja como for, porém, o artigo 150, II, da vigente Constituição proíbe essa discriminação, vale dizer, veda a utilização extrafiscal do tributo em relação às pessoas físicas.

A discriminação, entre pessoas físicas, está expressamente vedada pela Constituição. Não se trata apenas de preservar o princípio da isonomia, pois este, como dito acima, pode significar simplesmente o caráter hipotético da norma jurídica e, neste sentido, não estaria violado pela regra que concedesse isenção a uma categoria de pessoas, como, por exemplo, os parlamentares, os militares e os magistrados.

Aliás, a perquirição que se há de fazer, em torno do princípio da isonomia, consiste em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer a discriminação é, ou não é, um critério *justo*. Retorna-se, deste modo, à antiga e sempre problemática questão de saber o que é justo e o que é injusto.

Por isto mesmo nos parece que, no âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia



fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a *capacidade contributiva*.

Com isto não queremos dizer que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não ofereça grandes dificuldades. A existência destas é incontestável, como se verá a seguir. De todo modo, parece-nos que apesar de tudo é menos problemático trabalhar com o princípio da capacidade contributiva do que com o princípio da isonomia jurídica. Por isto mesmo, é plenamente justificável a colocação, no texto constitucional, do princípio da Isonomia, com alcance abrangente de toda a ordem jurídica, e do princípio da capacidade contributiva, que é, ainda quando considerado uma forma de manifestação daquele, restrito à matéria tributária.

### 3.3 Anterioridade e irretroatividade

Na letra "b", do item III, do artigo 150, está consagrado o princípio da anterioridade da lei tributária. Há, entre esse dispositivo e o contido no § 29, do artigo 153, da Constituição anterior, diferença meramente redacional. Aliás, na redação do dispositivo da vigente Constituição foi corrigido um defeito técnico do dispositivo da Constituição anterior, consagrando, aliás, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Explica-se: o dispositivo da Constituição anterior dizia que o tributo não seria cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o instituiu ou aumentou estivesse em vigor antes do primeiro dia do exercício respectivo (*Curso*, p. 5). Havia um equívoco nessa expressão. Para vigorar, em determinado exercício, a lei que cria ou aumenta tributo deve ser *publicada* no exercício anterior. Ela não deve ter *entrado em vigor* antes do primeiro dia do exercício, pois na verdade se tivesse entrado em vigor já estaria podendo ser aplicada, o que seria um absurdo.

O artigo 150, III, "a", consagra o princípio da irretroatividade da lei que cria ou aumenta tributo. Na verdade tem-se aí mera explicitação do princípio geral da irretroatividade das leis, contido no artigo 5.º, XXXVI, segundo o qual *a lei não prejudicará o direito adquirido*.

Realmente, os fatos em geral produzem os efeitos que lhes atribui a norma jurídica vigente na data de seus acontecimentos. Assim, se na data em que determinado fato acontece não existe norma atribuindo-lhe o efeito de fazer nascer a obrigação tributária, é inadmissível, em face do princípio da irretroatividade das leis, que uma lei posterior lhe venha atribuir tal efeito. O contribuinte tem, indiscutivelmente, o direito adquirido de pagar o tributo nos termos da lei em vigor na data em que se verificam os fatos de que o mesmo resulta.



(Veja-se, a esse respeito, nosso estudo "*Obrigação Tributária e Direito Adquirido*", publicado na "*Revista da Faculdade de Direito da UFC*", n.º 28).

### 3.4 *Vedação de tributo confiscatório*

Novidade digna de destaque é a introdução, no texto da vigente Constituição, de dispositivo vedando expressa e explicitamente, o tributo confiscatório (art. 150, IV). Dizemos dispositivo expresso e explícito porque, mesmo na vigência da Constituição anterior, houve quem sustentasse a existência de vedação constitucional nesse sentido, resultante da garantia constitucional da propriedade.

Não   fácil definir o que seja um tributo com efeito de confisco, de todo modo, o dispositivo constitucional em referência abre espaço ao debate e d  ensejo à fixação jurisprudencial desse conceito.

### 3.5 *Imunidades e isenções*

Outra importante novidade do Sistema Tributário, decorrente da Constituição de 1988, reside no fato de que a União Federal já não pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais. O artigo 151, III, é expresso nesse sentido.

Al s, entendemos que bastaria a omissão de dispositivo constitucional atribuindo   União tal competência.

Merece atenção, a nosso ver, a nova redação dada à norma que torna imune o patrim nio, a renda ou os serviç os dos Partidos políticos, os sindicatos e as instituições de educação e assistência social, albergada pelo artigo 150, VI, "c". Em face dessa norma, pode ser reaberta a questão da imunidade das instituições de previdência privada, já decidida pelo Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Pode-nos, outrossim, curiosamente, questionar se a imunidade alcança os sindicatos que não sejam de trabalhadores, ou pelo menos perquerir a respeito do sentido dessa qualificação.

## 4. *Dos impostos da União*

### 4.1 *Impostos mantidos*

Foram mantidos na competência da União Federal os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e o imposto sobre propriedade territorial rural.



#### 4.2 *Impostos extintos*

Foram extintos os denominados impostos únicos (sobre minerais, energia elétrica e combustíveis), e o imposto sobre transportes.

A extinção desses impostos federais, todavia, não implicou redução da carga tributária, posto que os fatos econômicos que lhes davam suporte ficaram com a nova Constituição, no campo de competência de outras entidades tributantes, vale dizer, tais fatos, ficaram sujeitos ao ICMS (estadual) e ainda, no que pertine aos combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel, incidirá o IVVC (municipal).

#### 4.3 *Imposto sobre grandes fortunas*

A grande novidade, no âmbito da competência tributária da União, é a previsão do imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Sobre esse imposto não há o que dizer, no plano do Direito Positivo vigente, pela razão óbvia de que nem mesmo a lei complementar definidora do que seja uma grande fortuna foi editada. Pode-se, todavia, fazer uma incursão no plano da Política Tributária, para apontar algumas idéias sobre o mesmo. Assim é que, no I Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo pela Academia Brasileira de Direito Tributário, em setembro de 1988, fizemos uma palestra sobre esse imposto, na qual colocamos as seguintes conclusões:

a) É um excelente instrumento para o desenvolvimento social, e pode ser de grande utilidade também para o desenvolvimento econômico, gravando especialmente o patrimônio improdutivo.

b) É instrumento de preservação da economia de mercado, vale dizer, de livre empresa.

c) Tem fato gerador de constatação menos problemática do que o imposto de renda.

d) As dificuldades administrativas, alegadas como argumento contrário a sua instituição, também existem nos outros tributos, propostos como alternativa, e podem ser superados, até porque não existe tributo cuja administração não os ofereça.

e) Presta-se como excelente instrumento complementar do imposto de renda, sendo possível uma fórmula que evite a superposição de ambos, que em muitos casos seria injusta.

#### 4.4 *Competência residual*

A competência residual segue sendo da União, quando a nosso ver deveria ser dos Municípios, posto que a sua utilização deve estar ligada à tributação de fatos que constituem peculiaridades locais e que, em princípio, não são relevantes em termos nacionais.



A novidade, nessa matéria, reside em que a competência residual só poderá ser exercida mediante lei complementar, e só autoriza a criação de impostos não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

## 5. *Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal*

### 5.1 *O ICMS*

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias sofreu algumas transformações, passando a incidir também sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicações.

A nova Constituição manteve nesse imposto o princípio da *não-cumulatividade*, que a nosso ver deveria ter sido abolido, e incorporou algumas normas constantes de emendas à Constituição anterior, que haviam sido introduzidas para contornar orientação jurisprudencial e elevar a receita dos Estados.

Introduziu, outrossim, a possibilidade de ser o ICMS seletivo em função da essencialidade das mercadorias.

### 5.2 *Imposto sobre doações e heranças*

Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir e cobrar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Na vigência da Constituição anterior, cabia aos Estados e ao Distrito Federal o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição (CF de 1967 c/Emenda/1, de 1969, art. 23, I). Estava, portanto, no âmbito desse imposto incluída a transmissão *causa mortis*. Por outro lado, o imposto incidia apenas sobre a transmissão de *bens imóveis*. Agora, o imposto estadual é apenas sobre a transmissão *causa mortis e doação*, mas incide na transmissão, a tais títulos, de quaisquer bens ou direitos.

### 5.3 *Adicional ao Imposto de Renda*

Foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir e cobrar um imposto adicional de até 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (art. 155, II).

Como é sabido, a Constituição não cria tributos. Não descreve seus fatos geradores. Descreve, todavia, a área na qual terá de ficar contida a hipótese de incidência dos tributos. Descreve o que cha-



maríamos de *âmbito de incidência do tributo*. Assim, o fato gerador do adicional de que se cuida, que a lei dos Estados e do Distrito Federal deve descrever, tem de situar-se nos limites de seu *âmbito de incidência*, indicado pelo item II, do art. 155, da vigente Constituição.

Alguns Estados já legislaram a respeito. Vejamos como as leis de dois dos mais importantes Estados brasileiros definem a hipótese de incidência do adicional em estudo.

A Lei 6.352, de 29-12-88, do Estado de São Paulo, diz que "são fatos geradores do Adicional os eventos definidos na legislação da União como sujeitos à incidência do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital" (art. 2.º).

A Lei 1.394, de 2-12-88, do Estado do Rio de Janeiro, estabelece que o fato gerador do adicional é o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica domiciliada no Estado do Rio de Janeiro, de imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

A nosso ver, a primeira dessas definições está fora do *âmbito* delimitado pelo item II, do art. 155, da Constituição, que alberga apenas a segunda.

Realmente, refere-se a norma da Constituição a adicional de até 5% do que for pago à União. O fato gerador do dever jurídico de pagar o adicional, efetivamente, é o pagamento do imposto à União. O exame da evolução sofrida pelo dispositivo em tela durante a elaboração constitucional bem demonstra o que estamos afirmando. Na redação primitiva referia-se o dispositivo a imposto devido. Tal referência constou na redação aprovada pela Subcomissão de Tributos. Participação e Distribuição das Receitas (§ 9.º, do art. 14, do Anteprojeto publicado no "*Diário da Assembléia Nacional Constituinte*" (Suplemento), do dia 20-6-87), pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças (§ 1.º, do art. 15, do Anteprojeto publicado em junho de 1987), pela Comissão de Sistematização (§ 1.º, do art. 272, do Projeto de Constituição publicado no "*Diário da Assembléia Nacional Constituinte*" (Suplemento ao n.º 94), de 15-7-87). Constou, ainda, da redação do primeiro Substitutivo do Relator *Bernardo Cabral* (§ 1.º, do art. 209, do Projeto de Constituição, Substitutivo do Relator, publicado em agosto de 1987). No segundo Substitutivo apresentado pelo Relator *Bernardo Cabral*, todavia, a redação do dispositivo pertinente ao adicional em questão surgiu diferente. Neste o adicional é sobre o imposto de renda *incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, até o limite de 5% do imposto pago à União*. Nota-se que houve dupla redução dos limites nos quais há de operar o legislador estadual. A primeira, com a exclusão dos lucros e rendimentos do trabalho, e a segunda com referência a imposto *pago* em lugar de imposto *devido* à União.



Parece-nos, portanto, que o legislador estadual há de definir como hipótese de incidência do adicional o pagamento à União, por pessoas físicas ou jurídicas, de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Coerente com tal entendimento, tem-se que a base de cálculo do adicional em referência é o valor pago à União, a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Dáí resulta que os Estados não podem questionar se é devido, ou não, o imposto de renda, em determinados casos. O acertamento do que o devido, ou não, a título de imposto de renda, o contribuinte há de fazer com a União. Carecem os Estados de competência para aplicar a legislação pertinente ao imposto de renda. Cabe-lhes apenas verificar quanto foi pago, e lançar o adicional sobre esse valor. Assim, "quando a União não tributar determinado lucro, ganho ou rendimento de capital, os Estados e o Distrito Federal não poderão fazê-lo" (Luiz Mélega, "Limites da Competência Estadual para a Criação do Imposto sobre Lucros, Ganhos e Rendimentos de Capital", "Repertório IOB de Jurisprudência", n.ºs 24/88, p. 367).

## 6. Dos Impostos dos Municípios

### 6.1 IPTU progressivo

No que se refere aos impostos municipais, registramos, entre as alterações que reputamos mais importantes, a expressa referência à possibilidade de ser adotada alíquota progressiva para o IPTU.

Realmente, agora, superada pela Constituição a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano poderá ser progressivo, e a progressividade poderá ser referida, também, ao tempo, nos termos do art. 182, § 4.º, II, da vigente Constituição.

A técnica da progressividade, como se sabe, é a que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva.

### 6.2 O ITBI e o IVVC

Aos municípios foi também atribuída competência para instituir e cobrar o imposto de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

É importante que tenham sido atribuído à mesma entidade tributante o ITBI e o IPTU, pois isto permite a utilização de dados cadastrais relativos a esses dois impostos, facilitando consideravelmente a respectiva administração.



Destaque merece também a atribuição, aos municípios, da competência para instituir e cobrar o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.

Cuida-se de imposto de fácil administração, visto como é muito simples o controle das vendas de combustíveis, pois é muito pequeno o número de empresas distribuidoras desses produtos. Para que um rigoroso controle das vendas a varejo de combustíveis, sujeitas ao imposto, seja efetivado, basta que o fisco municipal obtenha, junto a essas poucas distribuidoras, a relação das vendas feitas anualmente aos revendedores varejistas.

Merece consideração, a propósito do IVVC, o conceito de venda a varejo. Em estudo que escrevemos para o "Repertório IOB de Jurisprudência" (1.<sup>a</sup> quinzena de fevereiro de 1989) concluímos, com base em conceitos do Direito Comercial e do próprio Direito Tributário, que a venda a varejo caracteriza-se pela pequena quantidade, e não pelo fato de não ser feita a um revendedor.