

TRÊS ESTUDOS SÔBRE DIREITO FISCAL

GERARDO DE OLIVEIRA MALDONADO
Juiz no Distrito Federal — Livre Docente da
Faculdade de Direito da Universidade de
Minas Gerais

O ANTEPROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONFIGURAÇÃO JURÍDICA DOS IMPOSTOS DA ALÇADA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS. O ARTS. 5.º, N.º XV, LETRA B E 19 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DETERMINAÇÃO DE NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO. INCONSTITUCIONALI- DADE DO REFERIDO CÓDIGO. SEUS ARTIGOS 48 *USQUE* 86. EXAME E CRÍTICA

O anteprojeto de Código Tributário Nacional, elaborado pelo eminente Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, mostra de cultura e de probidade científica, muito o recomenda, assim na exposição, como na sistematização do assunto ali focalizado.

A matéria, por peculiar sutileza, refoge, muita vez, a se deixar conter na síntese vocabular, sonega-se a se deixar prender ou fixar generalidade abstrata das estatuições legais.

Entretanto, aquêlê preclaro Professor, não obstante tudo isso, conseguiu dar dêle uma noção consistente, clara, direta, nítida, o que decerto não lograria, se dêle não se houvesse apropriado, em estudo profundado e em meditação criteriosamente ordenada.

Acresce que êsse belo trabalho, visto abstratamente ou em tese, atende, nenhuma dúvida, a uma das mais fundamentais e imperiosas necessidades do Estado Federal, por isso que constituirá êle — depois de expungido dos *excessos* que contém e de convertido em lei — eficiente instrumento de regulamentação e interpretação dos

textos constitucionais concernentes à discriminação dos tributos que competem à União, ao Estado e ao Município.

Mas ocorre que o anteprojeto, em questão, ao tentar desenvolver e entrosar, em um sistema, os dispositivos constitucionais atinentes; ao buscar precisar as fontes de receita tributária assinadas àquelas pessoas jurídicas de direito público; ao conceituar e regulamentar a matéria tributária em geral, — *lançou o disco muito além da meta*, como nos propomos a evidenciar, em seguida.

Assinalemos, porém, antes de mais nada, que se trata, no caso, em verdade, de uma lei — *a prevalecer, integralmente, a sua redação atual* — fadada, não a dirimir, mas, ao revés, a acentuar os conflitos entre os interesses fiscais das unidades políticas integrantes da Federação Brasileira, os quais cumpre sejam conciliados, em função do espírito que domina e dinamiza a Constituição da República.

O anteprojeto, em exame, principalmente na parte relativa à configuração jurídica dos tributos da alçada dos Estados e Municípios e à determinação da competência fiscal dêstes últimos, (arts. 48 *usque* 86), se nos afigura juridicamente irrecebível, porque em profundo e irreconciliável dissídio com os textos constitucionais pertinentes à matéria.

Com apoio no art. 5.º, n.º XV, letra “b”, da Constituição Federal — a que se deu um elastério, abrangência ou amplitude de compreensão que, em bom direito, o mesmo não comporta, em absoluto — elaborou-se o anteprojeto de Código Tributário Nacional, em causa, no limiar do qual (art. 1.º) está dito, com a maior clareza, que faz seu objeto, precisamente, “*a determinação das normas gerais de direito financeiro relativas à INSTRUÇÃO, COBRANÇA, ARRECADÇÃO e FISCALIZAÇÃO dos tributos, aplicando-se suas disposições, na ausência de ressalva expressa, igualmente à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar, QUE OBSERVARÁ O DISPOSTO NO TÍTULO I DO LIVRO III*”.

O ilustre elaborador do Código partiu do falso pressuposto de que, nos termos do precitado texto constitucional, cabendo à União legislar sôbre normas *gerais* de direito financeiro, o que daí se deve concluir, *necessariamente*, é que os tributos, (impostos, taxas e contribuições), todos êstes, sem exclusão de nenhum, da alçada cons-

titucional dos Estados e Municípios, *devem ser regulados, substancial e obrigatoriamente, assim na sua essência, como na sua estrutura*, por lei federal, de aplicação *irrestrita*, restando às referidas unidades políticas, *tão somente*, o recurso — *assim mesmo limitado* (cláusula final, *restritiva*, do art. 1.º, cit.) — à legislação *supletória* ou *complementar*.

Ora, vê-se, para logo, que, do ponto de vista da competência tributária, o anteprojeto *ultrapassou*, manifestamente, os limites da órbita financeira assinada à União, deixando de respeitar, por outro lado, a área tributária assegurada ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município, uma e outra *rígidamente* traçadas pelo constituinte federal.

Senão, vejamos.

Preordenando e traçando as respectivas esferas de competência, a Constituição da República, depois de reservar à União a faculdade de expedir *normas gerais* de direito financeiro, e de garantir aos Estados, (art. 6.º), *de modo amplo*, o direito de legislar, supletiva ou complementarmente, no concernente às matérias do art. 5.º, n.º XV, letras *b, c, d, f, h, j, l, o e r*, — depois de estatuir, categoricamente no art. 18, que “*cada Estado se regerá pela Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição*”, e de declarar que “*aos Estados se reservam todos os poderes que, implícita ou explicitamente, não lhe sejam vedados por esta Constituição*”, (§ 1.º do cit. art. 18), *atribuindo-lhes, a estes*, além do mais, a onerosa e inafastável incumbência de proverem, **ÊLES MESMOS**, às *necessidades do seu governo e da sua administração*, (§ 2.º do precitado artigo), — a Constituição Federal, dizíamos, no art. 19, conferiu aos Estados Federados o poder de **DECRETAREM** impostos sobre os fatos, atos e operações mencionados nos números I a VI dêsse declarado preceito.

Acresce que dita Constituição, ao tratar da *fiscalização da administração financeira federal, estadual e municipal*, — **NOMEADAMENTE DE EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA**, — dispõe, com clareza e precisão, no art. 22, que essa matéria compete, quanto à União, ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas, e, *enquanto aos Estados e Municípios*, — “*pela forma que fôr estabelecida nas Constituições Estaduais*”, isto é — *aos órgãos que as Constituições Estaduais indicarem ou entenderem de instituir para esse fim*.

Ora, se os Estados estão *indesviavelmente obrigados* a proverem, à sua custa, às necessidades econômicas do seu governo e da sua administração, a suportarem as despesas indispensáveis à sua manutenção, está claro que lhes cabe o correlativo *direito* de, objetivando e afirmando a sua autonomia constitucional, exercitando não apenas os poderes que lhes foram direta e expressamente outorgados pela Constituição Federal, mas igualmente os poderes, implícitos ou explícitos, que esta lhes não vedou, — buscarem as fontes que lhes proporcionem os recursos de que precisam para atenderem àquelas necessidades fundamentais da sua própria permanência existencial e duração físico-política.

Nestas condições e diante do disposto no art. 19 da Constituição da República, parece-nos evidente e dificilmente refutável que é ao Estado — e somente a êle, com exclusão, portanto, de qualquer outra entidade tributadora ou Fazenda Pública — que cabe o direito de *decretar*, — e, pois, de *instituir, cobrar, arrecadar e fiscalizar*, — impostos incidentes sobre a propriedade territorial rural, sobre a transmissão imobiliária *inter vivos* e *causa mortis*, sobre vendas e consignações, sobre exportação de mercadorias, sobre os atos disciplinados em lei estadual, sobre os negócios de sua economia, sobre os serviços de sua Justiça e sobre a incorporação da propriedade imobiliária ao capital de sociedade.

Portanto — e isto é de primeira intuição — o art. 19, em exame, declara competir aos Estados a “*decretação*” de determinados impostos. E dito art. é condicionador da escoreita aplicação do art. 5.º, n.º XV, letra “b”, da mesma Carta Magna.

Dir-se-á, todavia, que o termo vocabular — “*decretação*” — ou “*decretar*” — é ali empregado, pelo legislador constituinte federal, no restrito significado de “*fixação de taxas*”, no limitado sentido de *quantificação do equivalente pecuniário da obrigação tributária*, e que, em consequência, é à União que incumbe, *com exclusividade*, a regulamentação, essencial e integral das normas, — o que quer dizer que é à lei federal tributária que está afeta toda a matéria pertinente à conceituação, *classificação, discriminação dos casos de incidência, definição e eleição dos modos de cobrança, indicação dos critérios de arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições assegurados aos Estados e Municípios por todas as Constituições Republicanas*.

Mas semelhante inteligência do texto constitucional, em questão, — aliás, a única verdadeiramente compatível com a índole e com o elastério do anteprojeto, em exame, — levaria o intérprete, *lógicamente*, a admitir a *supressão* da própria competência tributária dos Estados, aos quais restaria, apenas, a faculdade de legislar, *superficialmente*, — e, por dizer, *a posteriori*, — *sobre os tributos da sua alçada*, e, assim mesmo, *somente* com o escôpo *secundário e contingente*, de suprirem as lacunas ou a insuficiência das precedentes e *prevalecentes* leis tributárias *federais*.

Insistamos no argumento:

O que o legislador constituinte brasileiro teve realmente em mira, ao formular o preceito do art. 19, — o qual importa, aliás, *mutatis mutandis*, reprodução de textos constitucionais anteriores, — foi justamente apontar aos Estados Federados as fontes da sua receita orçamentária tributária, atribuindo-lhes o *poder de instituir, conceituar, ORGANIZAR, cobrar e fiscalizar* os impostos, taxas e contribuições da sua *exclusiva* alçada *constitucional*, pena de se transmudar em letra morta; — porque, então, mera excrescência inútil, — o mandamento categórico do art. 18, (segundo o qual, como se viu, as leis e a Constituição estaduais é que *regerão* o Estado; *êstes proverão* às necessidades do seu govêrno e da sua administração; aos Estados se reservam todos os poderes que, implícita ou explicitamente não lhes sejam vedados, etc.).

“*Decretar*” *impostos* não significa, pois, na hipótese vertente, apenas *fixar o quantum ou tributo estadual*, mas, sim, traduz, além disto, uma atividade muito mais ampla e abrangente, um verdadeiro *poder de iniciativa*, qual o de *organizar* os tributos, *estabelecer* a oportunidade e o critério da sua cobrança e arrecadação, *instituir* os seus essenciais pressupostos jurídicos, *configurá-los* e *situá-los* no plano legal, *precisar-lhes* o conteúdo, *disciplinar-lhes* a incidência, e, *em consequência*, **ESTATUIR SÔBRE OS CASOS DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO** que as circunstâncias porventura reclamarem.

Não há doutrina constitucional ou financeira que o conteste, nem há doutrina da *vontade* do Estado Federal e da *vontade* dos Estados Federados que não tenha como um de seus fundamentos êsse como *paralelismo* (e não *interacionismo*, como quer o anteprojeto) que assinala e caracteriza o exercício, em face da Constitui-

ção da República, da capacidade tributária federal e da capacidade fiscal estadual e municipal.

Assim na doutrina da Constituição de 1891, assim na teoria da Constituição de 1934, assim na doutrina da Constituição de 1946.

Sempre, a capacidade, assegurada, simultaneamente à União, ao Estado e ao *Município*, (art. 28, n.º II, letra “a”), para o *autocomando tributário*, para se furtar ao alheio comando, nessa matéria, para se sonegar — o Estado — ao comando da União, ou esta ao comando daquele, ou o Município ao comando do Estado, seja mesmo êsse o *comando da lei ordinária federal*, como no caso.

O que resulta do art. 19, citado, é, do ponto de vista psicológico ou científico, simplesmente, isto:

O ponto de inércia; a capacidade, constitucionalmente reconhecida ao Estado, para modificar o *movimento próprio*, o *repouso próprio*, capacidade para *romper* o repouso ou *mudar* o movimento — capacidade para se orientar *por si mesmo*, e não *por outrem*, (isto é, aptidão para elaborar e aplicar as suas próprias leis fiscais; aptidão para se sonegar ao império das leis tributárias federais acaso *exorbitantes* dos limites traçados na Constituição da República), enquanto à organização do seu regime tributário, **CONDIÇÃO MAGNA PARA A SUA MESMA EXISTÊNCIA FÍSICO-POLÍTICA COMO ELEMENTO INTEGRANTE — MAS AUTÔNOMO — DO ESTADO FEDERAL.**

E a comprovação cabal de que assim é, realmente, — isto é, a prova direta, consistente, insofismável de que, em verdade, decretar significa, no caso, *organizar, dispor, regular, legislar, conceituar*, etc., — e não apenas *fixar o quantum* ou *determinar* a taxa do tributo a cobrar — temo-la, eloqüente, inobscurecível, inafastável, no contexto da mesma Constituição Federal.

Com efeito, esta última, ao atribuir à União competência privativa para a *instituição, conceituação, cobrança, organização, arrecadação* e *fiscalização* dos impostos de renda, importação, consumo, transferência de fundos para o exterior, etc., vale-se, precisamente, utiliza-se, exatamente, do termo vocabular, em causa, do verbo *decretar*, *in verbis*: “Art. 15 — Compete à União *decretar* impostos sobre...”

E, contudo, ninguém contestará de ânimo desprevenido, sem rematado absurdo, que à União — *somente* a ela, com expressa e absoluta exclusão do Estado Federado, e, *a fortiori*, do Município —

é que é juridicamente lícito — é que é, mesmo, materialmente imperioso *conceituar e determinar*, regulamentar, *normativamente*, os impostos da sua alçada.

Parece-nos mais frisante, a êsse respeito, o exemplo que podemos extrair do preceito do art. 16 da referida Constituição, segundo o qual “compete ainda à União DECRETAR os impostos previstos no art. 19, que devam *ser cobrados* pelos Territórios”.

Ao *decretar* os tributos cuja *cobrança* caiba aos Territórios Federais, o que a União faz é, justamente, precisamente, *instituir, conceituar, definir, regulamentar, organizar e quantificar* êsses impostos.

O inciso XV do art. 5.º da Constituição Federal outorga à União competência para legislar *privativamente*, e, pois, com absoluta exclusão do Estado, sobre matéria especificada nas letras “a”, “e”, “g”, “i”, “k”, “m”, “n”, “p” e “q”, concedendo-lhe ao mesmo passo, a atribuição de legislar — mas cumulativamente com o Estado (art. 6.º) — sobre a matéria mencionada nas letras “b”, “c”, “d”, “f”, “h”, “j”, “l”, “o”, e “r”.

Assim, no concernente a *normas gerais* de direito financeiro, de seguro e previdência social, de defesa e proteção da saúde e regime penitenciário, não há dúvida, cabe a União legislar *genêricamente*, e, ao Estado, suplementar ou regulamentar a lei federal atinente.

Mas, quando *tais normas disserem* — como na hipótese — *com a própria administração financeira do Estado e do Município, com a execução do seu orçamento, com a essência, a estrutura e a organização dos seus impostos, com a fiscalização das suas contas, com a decretação dos seus tributos, com o mecanismo do seu aparelho arrecadador e dos seus órgãos fiscalizadores*, — está claro que, nestes casos, elas não mais poderão ser levadas à conta de *normas gerais* de direito financeiro, — sendo de primeira necessidade, *nestes casos*, que o legislador ordinário tributário federal se mova dentro nos estritos limites traçados nas Constituições Estaduais e Federal, atendendo aos mandamentos destas e buscando acomodar a lei ordinária às exigências e condições resultantes da Lei Suprema.

Não assim, porém em relação ao poder de legislar sobre normas de regime penitenciário, por exemplo, porque, nesta hipótese, a esfera de ação da União é incomparavelmente mais ampla, cabendo ao Estado Federal, em consequência, expedir *normas menos*

gerais, mais específicas, (vamos dizer assim), que entendam com a própria organização e funcionamento do sistema penitenciário.

Seria norma geral de direito financeiro, por exemplo, aquela que, guardados os limites constitucionais, inovasse, ou desse causa a um aperfeiçoamento técnico, em matéria de organização e execução do orçamento, em geral.

Das considerações que aqui ficam, resulta que a palavra “decretar”, que se vê no *caput* do art. 19 da Constituição Federal, tem, de fato, o sentido *amplo* de ORGANIZAR, INSTITUIR, REGULAMENTAR, CONCEITUAR, FAZER INCIDIR SÓBRE, — tal como se vê do cotejo dêsse dispositivo com os arts. 15 e 16 da mesma Constituição.

E de tais considerações se apura, mais, que, para valer, juridicamente, o preceito do art. 5.º, n.º XV, letra “b”, primeira parte, da já declarada Constituição, há de se articular, conjugar e conformar com os arts. 18, 19, 22 e 28, n.º II, letra “a”, de dita Constituição, pena de subversão dos princípios e postulados fundamentais que estruturam, comandam, caracterizam e singularizam o tipo de Estado, adotado no Brasil.

Ora, codificar, *orgânicamente*, os princípios *materiais e adjetivos*, de ordem tributária e de índole fiscal, *instituídos* pela União e por esta *impostos* à observância *obrigatória* dos Estados e dos Municípios, conquanto não contravenha, *in concreto*, (concedamolo, apenas por argumentar), dispositivos claros e peremptórios da Constituição vigente, todavia, pode importar, *em tese*, infringência ou comprometimento de princípios mais altos e mais profundos, constitutivos do próprio cerne do regime político vigorante no País, quais, *in exemplis*, o da *autodeterminação do Estado Federado* e o da *autonomia do Município brasileiro*, (Constituição, art. 28).

Mas a verdade, jamais obscurecível, é que, infelizmente, ao nosso ver, o anteprojeto do preclaro Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, conquanto uma obra de contextura homogênea, todavia não se compadece, em absoluto, com a *mentalidade* e com a *sistemática* da Constituição Federal de 1946, tampouco se conciliando êle, quando analisado nas suas *minúcias* e no seu extremo *casuismo*, com determinados textos *expressos* da referida Constituição.

Efetivamente, no limiar mesmo do Código, em aprêço, êste, com irrogar-se a capacidade de instituir *normas* respeitantes à *conceituação legal*, classificação, cobrança, arrecadação, organização e fis-

calização dos *mesmíssimos* tributos cuja *decretação* compete, *privativamente*, aos Estados e aos Municípios (arts. 19 e 28 da Constituição Federal), e com subordinar, obrigatoriamente, às condições por êle previstas no seu Título I, do Livro III, a própria legislação supletiva ou complementar que aos Estados é dado expedir, *sempre e sem contraste*, (Constituição, art. 6.º), — o que, em última análise, equivale à imposição de conteúdo federal obrigatório à lei estadual supletória ou regulamentar — parece-nos claro que, com assim estatuir, dito Código se mostra, sem sombra de dúvida, contraditório com a Lei Suprema, infringindo, desde logo, os seus arts. 6.º, parte final, 18, 19, 22, *in fine*, e 28, n.º II, letra “a”.

No art. 122, dito Código preceitua que “a legislação tributária vigente é de aplicação obrigatória por parte das autoridades administrativas e judiciárias...”

Evidentemente, afigura-se ocioso o dispositivo, visto estar averiguado que uma legislação, qualquer legislação, a legislação tributária se faz para ser efetivamente aplicada, e não para ser aplicada ou não. Porque, então, *obrigatória*, declaradamente, tal aplicação no que respeita aos magistrados, quando é certo que ao Poder Judiciário incumbe, sempre, a aplicação contenciosa da lei, da legislação, às hipóteses ocorrentes? E nem se compreenderia que a êsse Poder a Constituição assinasse função *diferente*, fim *outro*. Se se trata, portanto, de lei, e de lei vigente, está patente que se impõe, implícita ou virtualmente, a sua aplicação às hipóteses nela previstas e reguladas.

Por sua vez, diz o art. 220 do referido anteprojeto:

“A União é competente para conceder *isenção de tributos de competência dos Estados*... quando os fatos geradores das respectivas obrigações tributárias principais correspondam a estados de fato ou situações jurídicas cuja regulamentação se inclua nas competências legislativas da União... tais como definidas na Constituição Federal”.

Como conciliar-se o dispositivo com o princípio dominante, não revogado, consentâneo com a repartição constitucional da competência, segundo o qual é à entidade tributadora que cabe o poder de isentar? Não consagrará o artigo uma como invasão ou usurpação de atribuições constitucionais?

A prevalecer a teoria do dispositivo, pode a União isentar, válidamente, o advogado ou o médico, por exemplo, do pagamento

do impôsto de indústrias e profissões, — que é, sabidamente, tributo privativo dos Municípios, (Constituição, art. 29, n.º III), pois ambas essas profissões são reguladas por lei federal, (a regulamentação essencial delas e do seu exercício está evidentemente incluída na competência legislativa federal).

Apura-se, pois, que, a êsse respeito, o Código consagra a bipartição do poder de tributar, atribuindo a outra entidade tributadora que não a de cujo ato ou atividade emanou o impôsto a faculdade de conceder ao sujeito passivo do tributo a isenção do mesmo.

Que é feito, também neste caso, destoutro princípio, não menos relevante, da *autonomia municipal*, em matéria tributária, (Constituição, art. 28, *caput*, e n.º II, letra “a”) ?

O art. 291 declara, a seu turno:

“É pessoal a responsabilidade penal: n.º I — Quanto a tôdas as infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, *SALVO QUANDO PRATICADAS NO EXERCÍCIO REGULAR DE ADMINISTRAÇÃO*, mandato, função, cargo ou emprêgo, ou no cumprimento de ordem expressa, etc.”.

Houve, certamente, aqui, um equívoco, fàcilmente corrigível.

As infrações conceituadas por lei como *crimes* ou *contravenções* são *SEMPRE* crimes ou contravenções, *ABSTRATAMENTE*, (em tese), mesmo quando *praticadas* (caso em que constituirão *crime na hipótese*) no exercício *regular* de administração ou mandato, acrescendo que a responsabilidade penal, — que é absolutamente inseparável do conceito de *imputabilidade criminal*, — é *SEMPRE* pessoal, não podendo jamais resvalar da pessoa do agente ou autor da infração.

O termo “salvo”, no caso, dá a entender que pode haver — e que há — hipótese em que dita responsabilidade, consequência incindível e necessária da imputabilidade, deixa de ser pessoal.

Perscrutando melhor o sentido do dispositivo, pensamos que o que verdadeiramente o seu ilustre elaborador quis ali significar foi que o *princípio da personalidade da responsabilidade penal* encampado pelo Código, (anteprojeto), sofre as exceções especificadas nas alíneas I, II e III.

No caso, pois, da alínea I, *criminoso* (ou *infrator*) será o *mandante*, ou aquêle de quem tenha emanado a ordem, e não o *mandatário*, ou aquêle que haja executado a ordem.

Parece-nos, contudo, que — *infrações* não podem ser praticadas no exercício *regular* de administração, mandato, etc., por isso que são coisas que “hurlent de se trouver ensemble”. *Infração praticada* no exercício *regular* de mandato não mais será *infração*, do ponto de vista *indiferente*, conceitual, mas, sim, um ato *normal*, (penalmente *irrelevante* ou *indiferente* salvo se se tratar, verdadeira e pròpriamente, de *mandato criminal*).

O que o legislador pretende, na hipótese, — pensamos, — é a instituição ou o estabelecimento de *causas expressas de EXCLUSÃO de responsabilidade penal*, a benefício do *mandatário*, do *administrador*, do *executor* de ordem emanada de outrem, e em detrimento do *mandante*, da *autoridade ordenadora do ato*, etc.

Entretanto, não é precisamente isso o que resulta *expresso* do artigo, em questão, dada a forma por que êste está redigido.

Quanto à matéria do art. 55, IV: — transmissão do domínio de bem imóvel ou de direitos e ação a êle referentes, *para a realização de capital subscrito em pessoas jurídicas de qualquer tipo, espécie ou objeto* — no pressuposto de escoimado o anteprojeto dos seus *senões* e *excessos* e *exorbitâncias* constitucionais, — não seria conveniente resolver-se, de vez, a *dúvida* (omissão constitucional) relativa à clara incidência do impôsto igualmente — e expressamente — nos casos de transmissão imobiliária resultante da *operação inversa*, isto, é, — transmissão oriunda da dissolução de sociedade ou da simples retirada de sócio, importando retransmissão — ou retrotransmissão — (ao seu patrimônio individual) do imóvel — ou direito relativo a imóvel — destinado, anteriormente, à integralização ou formação do capital social? Isto mediante a inserção, ou acréscimo, de uma alínea ou parágrafo?

O art. 234, § 1.º, por sua vez, estatui que — “havendo *contestação* ou *impugnação* dos créditos...”

Não parece conveniente, para maior garantia do direito da Fazenda Pública, que se interponha, ou intercale, no lugar próprio, a expressão verbal (ou outra equivalente) — “*fundada em prova valiosa* ou *baseada em motivo relevante*”?

São, a certos respeito, muito oportunas e perfeitamente aplicáveis, ao caso, as expressivas palavras do Conselheiro RODRIGUES ALVES: “O que cumpre é respeitar a área assinada à União e aos *Estados* pelo legislador constituinte”

Se, pois, aos Estados e aos Municípios compete *decretar* — e, portanto, *instituir*, normar *essencialmente*, *conceituar*, *regular*, *organizar*, *definir*, estabelecer as hipóteses e escolher as oportunidades de incidência, disciplinar a cobrança e fixar o respectivo *quantum* — os impostos mencionados, expressamente, na Constituição da República, e se o brilhante trabalho do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA realiza freqüentes incursões na órbita constitucional e financeira do Estado e do Município, ora reelaborando-lhes e lhes cerceando a capacidade ativa em matéria fiscal, outras vezes lhes impondo formas de conduta tributária e critérios de cobrança e de fiscalização de impostos francamente destoantes ou discrepantes, umas e outras, das *normas* que essas unidades políticas *autônomas* do Estado Federal se traçaram e a si mesmas se impuseram, no exercício *regular* da sua *liberdade* legislativo-administrativa, parece fora de dúvida e convincentemente justificada, além de cumpridamente fundamentada, senão a recusa, ao menos a relutância dos Estados em aceitarem, EM TODOS OS SEUS TERMOS E COM TÓDAS AS SUAS CONSEQUÊNCIAS, o anteprojeto de Código Tributário Nacional, exatamente como está concebido e redigido.

Entretanto, por essa bela iniciativa do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, encampada, *em princípio*, pelo Ministério da Fazenda, (Portaria n. 784, de 19 de agosto de 1953), iniciativa capaz de suscitar estudos sérios e profundos sôbre o torturante problema da codificação tributária brasileira, — iniciativa que visa à possibilitação da revisão do complexo sistema tributário federal, estadual e municipal e que patenteia uma aprimorada inteligência, uma cultura geral e especializada profunda e bem assimilada e criteriosamente organizada, — por tão relevante e patriótica iniciativa, nós queremos saudar no ilustre Professor RUBENS GOMES DE SOUSA a não só promissora mas já mesmo totalmente vitoriosa geração de juristas, economistas e financistas que, já, desde agora, influi e mais ainda influirá, benêficamente, no futuro do Brasil.

Nossa despreziosa opinião sôbre o mencionado trabalho é, pois, tanto mais insuspeita quanto discordamos — como ficou expresso, nas linhas precedentes — do ilustrado Professor no apreciar e solucionar o magno problema, em causa, em face da Constituição Federal de 1946.

Contestamos sua tese central, direta e globalmente, e não só a contestamos como, ainda, ao revés, afirmamos que sob a aparência

de uma codificação orgânica dos princípios tributários gerais, realizável mercê de promulgação de uma lei federal de aplicação irrestrita, elaborada nos moldes do anteprojeto ora aqui examinado, se dissimula, não raro, a involuntária invasão federal da órbita de ação tributária ou fiscal assinada, *rigidamente*, ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município, pelo legislador constituinte da República.

Impugnamos, portanto, com apoio nos argumentos retro expendidos, — em bloco, o Capítulo III, do Título II, do Livro II, isto é, a matéria (conteúdo) dos arts. 48 *usque* 86, — e bem assim o Livro VII, Título I, — arts. 302 a 305.

A União Federal é, com efeito, formalmente defeso impor à observância do Estado e do Município, além de normas, regras e restrições tributárias, sob a forma de *requisitos mínimos*, (art. 305 do anteprojeto, parte final), princípios fiscais e modalidades ou tipos de conduta tributária, sem exclusão do denominado PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO, expressos num conjunto de inafastáveis e peremptórias estatuições, *de fundo e de forma*, em matéria de impostos e taxas da *exclusiva e indiscutível* competência constitucional do Estado e do Município.

O anteprojeto, em questão, encontra-se, além do mais, a muitos respeitos, (parágrafo único do art. 305, por exemplo), também em matéria de atribuição de competência tributária e de fiscalização de contas (fixação das fontes de receita tributária estaduais e municipais) e da criação e organização de aparelhos e órgãos arrecadadores e fiscalizadores) em franco dissídio com a vigente Constituição do Estado de Minas Gerais, por exemplo, (arts. 41, 104, 107, 108, 109, 113 e 114), a qual, consoante o disposto nos arts. 18 e 22 da Constituição Federal, é a lei que *regerá* o Estado e que *instituirá* os órgãos e indicará a forma da fiscalização da administração financeira, (especialmente a fiscalização da execução orçamentária estadual).

Daí vem, pois, que são inaceitáveis, *data venia*, e, conseguintemente, juridicamente inoperantes e desvaliosos, para os Estados Federados e seus Municípios, nomeadamente, para o Estado de Minas Gerais e seus Municípios, (cujas peculiaridades e leis orgânicas o elaborador dêste artigo conhece, até certo ponto), todos os dispositivos do anteprojeto, em questão, que, próxima ou remotamente, entrem em conflito com textos expressos da sua Constituição, — tais como os retro citados — e que violem, direta ou obliquamente,

frontal ou virtualmente, disposições e princípios basilares concernentes à própria organização federal ou federativa, constantes da Constituição Republicana de 1946.

Em relação ao Estado de Minas Gerais, por exemplo, a menos que seja emendada ou derogada a sua Constituição e inteiramente revogada a lei orgânica do Tribunal de Contas Estadual, a êste órgão é que *compete*, legalmente, (também em face da Constituição Federal, arts. 18 e 22, *cits.*), FISCALIZAR A ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO, MUNICÍPIOS, AUTARQUIAS E ÓRGÃOS AUTÔNOMOS; julgar da regularidade e legalidade da execução orçamentária, bem como de *tôdas* as contas da Administração; julgar os recursos interpostos pelo Prefeito ou Vereador, de atos e de decisões referentes à *Administração financeira do Município*; propôr ao Governador ou à Assembléa Legislativa as providências que julgar necessárias à *boa execução das leis que envolvem matéria econômica ou FINANCEIRA*, etc. (Constituição Estadual, art. 41, ns. I, III, V e VI).

O digno elaborador do Código Tributário Nacional, *data venia*, esqueceu tudo isso.

Contudo, a verificação ou a constatação da conveniência ou da necessidade da sistematização, em preceitos tanto quanto possível simples e *genéricos e compossíveis com as Constituições Estaduais e Federal*, das exigências tributárias e fiscais da União, do Estado e do Município, o brilhante trabalho consubstanciado no anteprojeto, em causa, nô-la proporciona, prontamente, quiçá, nô-la impõe, de modo irrefragável.

O trabalho, em questão, servirá de base aos estudos cometidos à Comissão Especial pela Portaria 784, do Ministério da Fazenda, designada e constituída, para êsse fim, daí vindo que se trata, sem dúvida, de um *dado*, — valiosíssimo, inegavelmente, — de uma como “Arbeitshypothese” (“working hypothesis”) sôbre que operarão os Doutos, com a proficiência e o descortínio de que deu mostras o nobre Professor RUBENS GOMES DE SOUSA.

Dando fêcho e remate a estas já exaustivas considerações, diremos que nos limitamos a respigar alguns dos dispositivos do anteprojeto, deixando de examinar muitos outros, a sua quase totalidade, praticamente.

E, se assim nos conduzimos foi porque se nos impôs, no limiar mesmo do nosso estudo, a contemplação da formidável preliminar ou

prejudicial magna, na sua inerradicável intransponibilidade, — consistente, dita preliminar, na absoluta impossibilidade e na invencível incompatibilidade de dispositivos e capítulos inteiros do anteprojecto com textos e princípios consignados nas Constituições da República e dos Estados Federados. Dispensamo-nos, por isso, do trabalho de examinar, analiticamente, *tôdas* as disposições ou prescrições contidas no referido anteprojecto.

II

INCIDÊNCIA DO IMPÔSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*. BEM DE FAMÍLIA. SEU CONCEITO LEGAL. DAÇÃO EM PAGAMENTO. DÍVIDA PASSIVA DE ESPÓLIO

São duas as questões fundamentais abordadas neste despreten-sioso artigo:

1.^a) — É legitimamente tributável, pela Fazenda Pública do Distrito Federal, enquanto ao impôsto *causa mortis*, a porção de imóvel instituído em *bem de família*, destacada para fazer objeto de uma *dação em pagamento*, atinente a uma dívida passiva de espólio inventariado?

2.^a) — Se tributável, a êsse título, sôbre que valor deve recair o *ônus* fiscal, em aprêço, — o apurado ao tempo da abertura da successão, ou o vigorante quando do destaque, (contemporâneo ao cancelamento da cláusula)?

E tais indagações assim se podem desdobrar:

a) — Verificado que seja devido o impôsto, dar-se-á que o monte tributável não possa ser considerado como juridicamente inexistente, pelo fundamento de que o débito, assim pago, (dação em pagamento), o absorve e anula, inteiramente?

b) — Por isto mesmo que constitutiva de um prédio que, ao tempo do óbito do inventariado, não podia pertencer ao espólio, a aludida porção, ou área, desmembrada, posteriormente, incorporou-se, mesmo assim, ao patrimônio inventariado?

A instituição do *bem de família* visa, fundamentalmente, premunir a família contra a imprevidência e as dissipações do seu chefe, facultando-lhe a posse de um lar onde lhe seja permitido abrigar-se e residir, com a segurança de que a sua permanência no

prédio a isto destinado, perdurará por todo o tempo fixado em lei, ainda que ulteriores reveses financeiros do instituidor ponham em risco o patrimônio do casal.

E, sendo êste, sem nenhuma dúvida, o escôpo do legislador, ao permitir que o chefe de família destine um prédio para domicílio desta, a coberto de execuções, está claro que semelhante favor aproveitará, igualmente, aos próprios cônjuges, ainda que êstes não tenham filhos, ou que hajam falecido antes dêles os filhos porventura provindos do seu matrimônio.

A própria superveniência do desquite não importa na extinção do bem de família, instituído pelo chefe de família, na vigência do casamento.

Segundo a lei, extinta a comunhão, como decorrência da decretação do desquite, proceder-se-á à divisão do ativo e do passivo do casal.

A decretação do desquite determina, portanto, como consequência, a partilha do patrimônio dos desquitados.

Mas essa partilha não tem o poder — como também a partilha *post mortem* não tem a virtude — de alterar a situação jurídica dos bens do acervo, os quais, por isso, serão adjudicados aos desquitados, no primeiro caso, com os mesmos *ônus* (“*onera*”) e vantagens que lhes eram inerentes.

E daí vem que, mesmo posteriormente desquitado ou falecido, o cônjuge instituidor do benefício, ou aquinhoado com o prédio antes destinado para domicílio da família, não poderá dar causa (com o desquite ou com a morte) a que sofra solução de continuidade o resguardo do direito do cônjuge superstite ou dos filhos do casal de o habitarem, até que seja cancelada a cláusula, pela forma e pelos motivos previstos em lei.

Ora, estatuinto, no art. 20, em têrmos irrestritos, que, “por morte do instituidor, ou de seu cônjuge, o *prédio instituído em bem de família não entrará em inventário*, nem será partilhado, enquanto continuar nêle o cônjuge sobrevivente ou filho de menor idade, — ocorrendo que, num e noutro caso, não sofrerá modificação a transcrição” — e declarando, no art. 21, *caput*, e seu § 2.^o, também sem subordinação e condição alguma, que “a cláusula do bem de família sômente será eliminada, por mandado do juiz, e a requerimento do instituidor, ou, nos casos do art. 20, de qualquer interessado, se o prédio deixar de ser domicílio da família, ou por motivo relevante,