

**CURSO AVANÇADO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
MUNICIPAL**

Volume 1

**CONSTITUIÇÃO E
NORMAS GERAIS DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
APLICADAS AO MUNICÍPIO**

**Arthur Cesar de Moura Pereira
Saulo Medeiros da Costa Silva (Org.)**





Universidade Estadual da Paraíba

Prof. Antonio Guedes Rangel Junior | *Reitor*

Prof. José Etham de Lucena Barbosa | *Vice-Reitor*



Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano do Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Diretor-Adjunto*

Conselho Editorial

Presidente

Luciano do Nascimento Silva

Conselho Científico

Alberto Soares Melo

Cidoval Moraes de Sousa

Hermes Magalhães Tavares

José Esteban Castro

José Etham de Lucena Barbosa

José Tavares de Sousa

Marcionila Fernandes

Olival Freire Jr

Roberto Mauro Cortez Motta



Editora filiada a ABEU

EDITORA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Rua Baraúnas, 351 - Bairro Universitário - Campina Grande-PB - CEP 58429-500
Fone/Fax: (83) 3315-3381 - <http://eduepb.uepb.edu.br> - email: eduepb@uepb.edu.br

Saulo Medeiros da Costa Silva
Arthur Cesar de Moura Pereira
(Organizadores)

Curso Avançado de Direito
Tributário Municipal

**Constituição e Normas Gerais
de Direito Tributário Aplicadas
ao Município**

Volume 1



Campina Grande-PB
2016

Copyright © EDUEPB

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio, seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano do Nascimento Silva | **Diretor**

Antonio Roberto Faustino da Costa | **Diretor-Adjunto**

Design Gráfico

Erick Ferreira Cabral

Jefferson Ricardo Lima Araujo Nunes

Lediane Costa Frutuoso

Leonardo Ramos Araujo

Divulgação

Zoraide Barbosa de Oliveira Pereira

Revisão Linguística

Elizete Amaral de Medeiros

Normalização Técnica

Jane Pompilo dos Santos

Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme decreto nº 1.825,
de 20 de dezembro de 1907.

FICHA CATALOGráfICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL - UEPB

340

C977 Curso avançado de direito tributário municipal: constituição e normas gerais de direito tributário aplicadas ao município. – v.1. / Saulo Medeiros da Costa Silva; Arthur Cesar de Moura Pereira (organizadores). – Campina Grande: EDUEPB, 2016.

1 v. 276p

ISBN 978-85-7879-306-7

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Estados modernos. 4. Autonomia financeira. 5. Taxas municipais. I. Silva, Saulo Medeiros da Costa. II. Pereira, Arthur Cesar de Moura. III. Título.

21. ed. CDD

Em homenagem ao professor e advogado
David Farias Diniz Sousa (*in memoriam*).

Sumário

CAPÍTULO 1

A Posição dos Municípios no Federalismo Brasileiro

Raphael Alexander Rosa Romero

1. Considerações iniciais.....	15
2. Surgimento dos Estados Modernos.....	16
3. Conceito de Estado.....	16
4. Formas de Estado e o surgimento do Federalismo.....	17
5. Surgimento do federalismo.....	19
6. Estado Federal Brasileiro.....	22
7. Evolução da Autonomia Municipal na Federação Brasileira: da Constituição de 1891 à Constituição de 1988.....	24
8. Autonomias Municipais.....	33
8.1 Capacidade de Auto-Organização.....	33
8.2 Capacidade de autoadministração.....	34
8.3 Autonomia financeira.....	34
9. Considerações finais.....	34
Referências.....	36

CAPÍTULO 2

Controle de Constitucionalidade das Normas Tributárias Municipais

Alex Muniz Barreto

1. Considerações iniciais.....	39
2. Sistemas do controle de constitucionalidade	41
2.1 Controle político	42
2.2 Controle jurisdicional	43
2.3 Controle misto.....	43
2.4 Sistema brasileiro de controle de constitucionalidade.....	43
3. Os municípios e sua competência tributária	44
3.1 Competência tributária municipal.....	47
3.2 Os municípios no sistema de repartição de receitas tributárias	49
4. Controle de constitucionalidade da norma tributária municipal.....	50
4.1 A competência para o controle de normas municipais.....	51
4.1.1 <i>Controle concentrado</i>	51
4.1.2 <i>Controle Difuso</i>	55
5. A progressividade do IPTU.....	57
6. O problema das taxas municipais.....	59
7. O Papel dos Tribunais de Contas no controle das normas municipais.....	62
8. A omissão normativa tributária dos Municípios	64
Referências	68

CAPÍTULO 3

Competência Tributária Municipal

Saulo Medeiros da Costa Silva

1. Considerações Iniciais	71
2. Comentários iniciais sobre o Federalismo	72
3. Federalismo Brasileiro	74
4. Poder Tributário	77
5. Competência Tributária	80
5.1 Competência tributária municipal	82
6. Considerações finais	86
Referências	89

CAPÍTULO 4

Os Municípios e as limitações Constitucionais ao poder de tributar: princípios e imunidades

Rachel Nogueira de Souza

1. Estabelecendo premissas iniciais	93
2. Princípios Constitucionais Tributários: uma análise sob a ótica do Direito Tributário Municipal	95
3. Imunidades Tributárias e a competência Tributária dos Municípios	107
3.1 Imunidades Genéricas e Impostos Municipais	112
3.2 A imunidade do art. 156, II, in fine, da CF	121
3.3 Imunidade do art. 156, §2o, I, da CF	123
4. Considerações finais	127
Referências	129

CAPÍTULO 5

Estudo sobre a possibilidade de Concessão de Isenção de Tributos Municipais, pela União, através de tratados Internacionais

Ana Rosa de Brito Medeiros

1. Considerações iniciais.....	131
2. A União como pessoa jurídica de direito interno.....	131
3. A Globalização, a competência para legislar sobre Direito Tributário da União e a tributação no Comércio Internacional.....	133
4. O Direito Internacional e o Sistema Tributário Brasileiro	134
5. A Integração Regional e o Direito Tributário	135
6. Isenção Heterônoma através de tratados Internacionais.....	137
7. Considerações finais	141
Referências	142

CAPÍTULO 6

Hermenêutica Tributária: uso dos Princípios Constitucionais, dos Direitos Fundamentais e do Método Sistemático de Interpretação

Ângelo Boreggio Neto
Ezilda Claudia de Melo Calazans

1. Considerações Iniciais	145
2. Hermenêutica Jurídica.....	146
3. Interpretação no Direito Tributário.....	148
4. Reforma tributária e hermenêutica	150

5. Princípio da unidade da Constituição e da proporcionalidade	151
6. Hermenêutica Tributária e os Direitos Fundamentais	154
7. Interpretação Sistemática no Ordenamento Jurídico Brasileiro	157
8. Considerações finais	159
Referências	160

CAPÍTULO 7

Ensaio sobre a hipótese de Incidência Tributária

Arthur Cesar de Moura Pereira

1. Considerações iniciais	165
2. Normas Tributárias	166
3. A hipótese de incidência tributária e o fato gerador	169
4. Aspectos da hipótese de incidência tributária	172
4.1 Aspecto Material	174
4.2 Aspecto Espacial	176
4.3 Aspecto Temporal	177
4.4 Aspecto Pessoal	179
4.5 Aspecto Quantitativo	184
Referências	186

CAPÍTULO 8

A extrafiscalidade dos Tributos Municipais como instrumento político de promoção de melhoria do Meio Ambiente Urbano

Ana Paula Basso

1. Considerações Iniciais	189
2. Parâmetros Constitucionais e legais para a Organização Municipal com fins de proteção do Meio Ambiente	191
3. Tributos Municipais e a Extrafiscalidade como instrumento político de promoção de melhoria do Meio Ambiente Urbano	195
3.1 Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana – IPTU	197
3.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN)	202
3.3 Imposto sobre a 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 a concessão de direitos a sua aquisição (ITBI).....	204
3.4 Taxa	206
3.5 Contribuição de melhoria	208
3.6 Contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública	208
4. Considerações Finais	209
Referências	211

CAPÍTULO 9

Estudo sobre a possibilidade dos Municípios serem condenados por danos morais e materiais decorrentes do Ajuizamento de Execuções Fiscais indevidas

Dirceu Galdino Barbosa Duarte

1. Considerações iniciais.....	213
2. Do acesso à justiça.....	214
3. Os princípios violados pela administração ao ajuizar execuções fiscais indevidas.....	216
4. A execução fiscal indevida como caracterização do abuso de direito.....	218
5. Dano moral decorrente da execução fiscal indevida	220
6. As condições da ação como freio a propositura de ações indevidas.....	224
7. Consequências para o contribuinte.....	228
8. Considerações finais.....	228
Referências.....	230

CAPÍTULO 10

A Prescrição e a decadência aplicada aos Tributos Municipais

André Nóbrega Quintas Colares

1. Introdução.....	233
2. Nascimento do Crédito Tributário – Lançamento ..	234
3. Decadência.....	235
4. Prescrição – Morte do Crédito Tributário.....	236
5. Modalidades de Lançamento dos Tributos Municipais.....	237

6. As Regras de Prescrição e Decadência	237
6.1 Regra geral da decadência e prescrição do direito do município, aplicável aos tributos com lançamento de ofício ou por declaração:	237
6.2 Contagem dos prazos decadenciais para o sujeito ativo de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ITR e ISS).....	241
6.3 Prescrição do direito do sujeito ativo cobrar do contribuinte.....	247
6.4 Prescrição da cobrança do contribuinte contra o município – art. 165 do CTN	248
6.4.1 <i>Tributos sujeitos ao lançamento de ofício e declaração</i>	248
6.4.2 <i>Tributos sujeitos ao lançamento por homologação</i>	250
6.5 Suspensão e Interrupção dos prazos decadenciais ..	252
6.5.1 <i>Suspensão dos prazos decadenciais</i>	252
6.5.2 <i>Interrupção dos prazos decadenciais (art. 173, II do CTN)</i>	253
6.6 Suspensão e interrupção dos prazos prescricionais ..	256
6.6.1 <i>Suspensão dos prazos prescricionais</i>	256
6.6.1.1 <i>Negociação de dívidas tributárias e a suspensão dos prazos</i>	257
6.6.2 <i>Interrupção do prazo prescricional</i>	260
7. Prescrição intercorrente	261
7.1 No processo Administrativo Fiscal	264
8. A suspensão fática do prazo decadencial	265
9. Considerações finais	267
10. Bibliografia	267
Sobre os Organizadores	271
Sobre os Autores	273

A Posição dos Municípios no Federalismo Brasileiro

Raphael Alexander Rosa Romero

1. Considerações iniciais

O presente estudo pretende revelar, diante da forma de Estado alvitrada pela Constituição de 1988, qual posição os Municípios ocupam dentro do federalismo brasileiro. Para tanto, será analisada a formação dos Estados Modernos e, em seguida, será indicada a conceituação das mencionadas entidades. Além disso, bem como serão observadas as diferentes formas de Estado, ou seja, as distintas maneiras sob as quais um Estado aparelha o poder político dentro do seu território.

Um das formas de Estado existentes é o Estado Federal. Esse modelo de organização estatal tem imensa relevância no desenvolvimento deste trabalho, já que a Carta Constitucional brasileira de 1988 adota a federação para assentar sua organização político-administrativa.

Assim, necessário se faz identificar a origem do Federalismo, em 1787 nos Estados Unidos e, a seguir, considerar o surgimento do Estado Federal brasileiro. Ato contínuo, será realizada uma abordagem sobre a evolução histórica dos municípios diante das Constituições federalistas brasileiras, com destaque para o exame de quais tipos de autonomias foram conferidas às municipalidades

pelo constituinte de 1988. Por fim, trataremos de responder qual o verdadeiro lugar ocupado pelas municipalidades na atual Carta Constitucional brasileira.

2. Surgimento dos Estados Modernos

O surgimento dos Estados Modernos nos remete a meados do século XVI quando monarcas, idealizando a detenção completa do poder político, unificaram os feudos através de guerras e tratados.

Como consequência das unificações surge, através do tempo, o sentimento de nação e o referencial de território entre seus habitantes, o que possibilitou o nascimento dos primeiros Estados Modernos (Espanha, França, Inglaterra, Portugal, etc.).

De acordo com Carvalho (2009, p. 89), os Estados evoluíram através de fases como: Estados Estamentais, em que os direitos eram conferidos à classe (nobreza, clero e povo) a qual o indivíduo pertencia e não a ele próprio; Estados Absolutistas, nos quais o monarca concentrava o poder político e jurisdicional e interferia em todos os setores da sociedade e a ele próprio era conferido a soberania e não ao Estado; e Estado de Direito ou Estado Constitucional, que emerge com a Revolução Francesa, em 1789, e tem como principal característica o surgimento da Soberania do Estado, fato que tornou-se possível após o poder político ser retirado, por meio de movimentos revolucionários, das mãos do monarca e transferido para a nação.

3. Conceito de Estado

A partir do século XVI o mundo inseriu-se em um contexto em que os Estados Modernos surgiram e estavam em pleno desenvolvimento. Era um cenário de evolução político-administrativa sem volta.

Considerando o exposto, conceituar Estado tornou-se um verdadeiro desafio doutrinário e teórico para as várias correntes do pensamento político. Entre outros autores e teóricos, Azambuja (1996, p. 3) dispõe que “o Estado é obra da inteligência e da vontade dos membros do grupo social, ou dos que nele exercem o governo e influência”. Kelsen (1998, p. 261) leciona, ainda, que o Estado “é a personificação da ordem jurídica nacional”.

De forma sucinta, utilizaremos a conceituação geral fornecida pela máxima de que Estado é um povo, um governo, um território, ou seja, Estado é a afluência de determinadas pessoas que povoam determinado território, sob determinada forma de governo.

4. Formas de Estado e o surgimento do Federalismo

Estado Unitário, Federação e Confederação são expressões contemporâneas que classificam os estados de acordo com a capacidade de distribuição do poder político dentro de seus territórios. Compreende-se, com tais expressões, os estágios que vão da maior à menor centralização do poder político em cada estado, estando a federação em um estágio intermediário nesta classificação.

Antes de adentrarmos nos conceitos e características básicas de cada forma de estado, é importante apreendermos os conceitos de soberania e autonomia. A percepção de tais conceitos é o marco inicial na compreensão e distinção do que vêm a ser o Estado Unitário, a Federação e a Confederação.

Soberania nos remete à ideia de independência e de igualdade entre os estados. O estado soberano detém total controle sobre seu território e população frente aos demais estados do plano internacional e, além disso, é superior aos seus entes internos. De acordo com o filósofo e jurista francês Bodin (2011) estado soberano é aquele “que não conhece superior na ordem externa, nem igual na ordem interna”.

A autonomia é conferida aos entes internos de um Estado. Trata-se do exercício de poderes próprios por parte de entes infranacionais, porém sempre limitados e determinados pela soberania nacional.

Assim, de maneira geral, uma confederação é caracterizada pela soberania dos seus componentes. Já a federação, embora soberana, é formada por componentes autônomos infranacionais (Estados-membros, em regra). O estado unitário, por sua vez, é soberano e não confere autonomia a nenhuma de suas partes constitutivas.

De modo abrangente, no estado unitário o poder central é a cúpula do poder político e o único poder dentro do seu território. Quando desconcentra-se, o faz apenas em âmbito administrativo, porém sempre subordinando hierarquicamente a parcela descentralizada à administração central. Em seu território possui apenas uma pessoa jurídica dotada de poder legislativo próprio. Assim, em um estado unitário, apenas uma espécie de lei regula as relações entre pessoas e pessoas e bens.

Como supracitado, é característica intrínseca das confederações, o fato de suas unidades formadoras serem dotadas de soberania. Porém, sua formação é fruto da subscrição, por essas unidades soberanas, de um tratado internacional que as compromete a perseguir um objetivo comum, sem, acima de tudo, destituírem-se da própria soberania. Desse modo, é garantido o direito de secessão e se estabelece a igualdade entre suas unidades constitutivas. Citamos a União Europeia como exemplo atual de confederação.

De modo distinto da forma de estado acima descrita, o estado federativo deriva da elaboração de uma constituição que fornecerá a legitimidade para a junção dos Estados-membros. Estas entidades infraconstitucionais unem-se sob um laço de inseparabilidade, ou seja, neste modelo de estado não há direito de secessão.

No entanto, a característica fundamental de um estado federal (aos moldes do federalismo clássico – EUA) é a imputação de autonomia aos estados componentes, atribuindo-se o poder soberano ao estado completo. Reputa-se também às federações o fato de os Estados-membros terem representação no Senado Federal. Um detalhe a ser percebido neste ponto é o fato de que como todos os componentes da federação são dotados de autonomia, a representação no Senado se dá de forma igualitária entre eles.

Outro predicado marcante em um cenário federativo é o fato de que a Constituição Federal é incumbida da missão de repartir as competências entre as entidades que formam o estado composto. Por fim, caracteriza ainda a federação, o fato de haver uma Corte Suprema no poder judiciário responsável por manter a integridade da federação, assim como a guarda da Constituição Federal. Tais características retiram seu fundamento do federalismo clássico surgido em 1787, nos Estados Unidos.

5. Surgimento do federalismo

Após a independência das treze colônias americanas do domínio inglês, em 1776, o cenário encontrado na América do Norte era montado através de treze Estados soberanos que compartilhavam pontos similares em sua existência, como: história, língua, cultura, leis e religião.

Além disso, tais Estados visavam os mesmos objetivos: primeiramente, o de eliminar a possibilidade de guerras entre eles (já que eram vizinhos, soberanos e não dispunham de um órgão apropriado para intermediar suas diferenças) e, em segundo lugar, o de proteger seus territórios, pois temiam uma possível retaliação por parte da coroa inglesa. Outrossim, os Estados preocupavam-se com o protecionismo individual de suas capacidades produtivas, pois aspiravam a livre circulação de produtos entre eles. Enfim, almejavam uma estabilidade política e econômica.

Diante desse panorama, em 1777, os treze Estados da América do Norte decidiram se unir segundo o formato de uma confederação e, como é peculiar a esta forma de estado, mantiveram individualmente a soberania e o direito de separação a qualquer tempo.

No entanto, tal modelo de união estatal não prosperou, já que os Estados enfrentaram dificuldades justamente por manterem a soberania e, ao contrário do que ambicionavam, a confederação não lhes trouxe estabilidade, mas sim, dissenso de ideias.

É neste contexto que dez anos mais tarde, em 1787, surge o federalismo. Uma saída centralizadora para a resolução de problemas políticos e econômicos enfrentados pelos Estados norte-americanos enquanto formadores de uma confederação.

Assim, os treze Estados uniram-se em torno de um governo central – a União – porém, individualmente mantiveram as autonomias legislativa, financeira e administrativa, conferindo, então, soberania à federação.

É importante frisar que esse processo resultou em uma guerra civil durante a segunda metade do século XIX (1861-1865), a guerra de secessão. Nesse conflito, os estados do sul que compunham a federação, fundamentados em ideais escravagistas, manifestaram-se a favor da dissolução do Estado Federal, em detrimento do anseio pela manutenção da união exprimido pelos estados do norte, que eram industrializados e a favor da abolição da escravidão. Em suma, os estados do norte saíram vitoriosos, com uma economia fortificada e com seu ideal político consolidado. Aos estados do sul restou o reconhecimento de uma integração indissolúvel ao Estado Federal, firmando-se, então, os Estados Unidos da América.

Historicamente, os Estados Unidos formaram a primeira federação da história, convertendo-se em uma fonte inspiradora aos demais Estados Federativos atualmente existentes.

Conhecido como Estado Federal clássico, o federalismo norte-americano lega o exemplo da formação de um Estado Federativo aos estados contemporâneos através das seguintes características:

- a. Formação centrípeta, pelo fato de a federação ter sido formada a partir da centralização de Estados independentes que abriram mão da soberania individual, transferindo-a para o Estado Federal, restando-lhes o poder autônomo, formando assim, todos unidos, um só Estado;
- b. Auto-organização dos Entes que compõem a Federação, no sentido de que cabe a cada um dos Estados-membros elaborar sua Lei Maior, porém, evidentemente, com limites traçados pela Constituição Federal;
- c. Federalismo Dual, onde duas são as fontes do poder normativo, a União e os Estados-membros. Ambos exercem poder político sobre o mesmo território e, consequentemente, sobre as mesmas pessoas, porém, de forma coordenada pela Constituição Federal;
- d. A proibição de separação (indissolubilidade do vínculo federativo) por parte estados componentes da federação;
- e. Repartição de competências exclusivas distribuídas por uma Constituição Federal rígida entre a União e os Estados-membros;
- f. Participação dos Estados-membros na vontade federal, através de uma casa legislativa exclusiva (Senado Federal), em que os estados componentes da federação são representados de forma igualitária e atribui-se o mesmo peso aos votos de todos, não importando o tamanho, a população ou economia de cada um;
- g. A existência de um Tribunal Supremo, responsável por dirimir eventuais conflitos entre os Estados-membros e por guardar a Constituição Federal; e

h. Possibilidade de intervenção de um Ente Federado em outro, porém em casos excepcionais, com a finalidade de resguardar o pacto federativo e a autoridade da Constituição Federal.

É saudável exaltar que a existência dos Estados Federativos contemporâneos não está condicionada a implementação de todas as características supramencionadas, porém, revelam-se em uma realidade predominante nos modelos federalistas de Estado ao redor do globo.

6. Estado Federal Brasileiro

A forma federativa de estado foi implantada no Brasil a partir da Constituição Republicana de 1891. Antes disso, sob a égide da Constituição Monárquica de 1824, o Brasil organizava-se político-administrativamente sob os auspícios de um Estado Unitário, por meio do qual, centralizava o governo de todas as suas províncias. Assim sendo, a federação brasileira formou-se através da desagregação do Estado Unitário, transformando as províncias do império em Estados-membros da Federação.

As Constituições brasileiras seguintes (1934, 1937, 1946, 1967, 1988) asseveraram a forma federativa, contudo, em razão de ter sofrido golpes políticos, o Estado Federal brasileiro enfrentou variações entre a centralização e a descentralização do poder conferido aos Estados-membros.

A Constituição de 1891 adotou o modelo federativo dualista norte-americano. Desse modo conferiu maior autonomia aos Estados-membros. Paralelamente, a primeira constituição federativa trouxe também a forma republicana de governo e em seu corpo, o sistema presidencialista de governo, uma novidade que propiciou a abertura política para a democratização do Estado.

Porém, o período seguinte, sob a égide da Constituição de 1934, e tendo como pano de fundo uma crise econômica mundial,

é caracterizado por uma forte centralização administrativa. Sob os auspícios de Getúlio Vargas, os Estados-membros viram escorrer de seu poder a grande parcela de autonomia a eles conferida pela Constituição de 1891.

O regime autoritário do Estado Novo, estabelecido por Vargas, após outorgar a Constituição de 1937, apenas reforçou a centralização administrativa instituída pela Carta de 1934, mitigando ainda mais as vantagens já alcançadas pelos Estados-membros após a instauração do Estado Federal.

Uma descentralização político-administrativa, em benefício dos Estados federados, ocorreu de modo concreto com a Constituição de 1946. Porém, acabou por ser um processo interrompido pelo Golpe Militar de 1964, que instituiu a ditadura no Brasil.

Durante o período ditatorial – Constituições de 1967/1969 (em verdade, trata-se esta última, da Emenda Constitucional n.º 1 à Constituição de 1967, outorgada em 17 de outubro de 1969, considerada majoritariamente pela doutrina constitucional brasileira como uma Constituição por ter modificado duramente o texto da Constituição de 1967) – as competências político-administrativas centralizaram-se sob o poder da União de modo tão veemente que aos Estados-membros restaram participar de um Estado Federativo nominal, apenas.

O centralismo autoritário, enfrentado pelos componentes da Federação no último período ditatorial, chega ao fim com a promulgação da Constituição de 1988.

A atual Carta Constitucional resgata o espírito do Estado Federativo através de um sistema de repartição de competências que, comparado aos anteriores, traz um maior equilíbrio entre União, Estados-membros e Municípios, sem, contudo, deixar de conferir ainda à União a parcela mais elástica das competências legislativas e administrativas.

Sendo assim, a Constituição Federal de 1988, incluiu os Municípios como entes integrantes da federação. Novidade não só na história da federação brasileira, mas também mundial.

Com essa iniciativa, o Estado Federal brasileiro consagra-se como sendo a primeira federação de terceiro grau dentre todas existentes, em detrimento do federalismo clássico estadunidense, que é de segundo grau e pautou nosso modelo federalista brasileiro até a penúltima Constituição Federal.

Essa inovação será discutida no item a seguir.

7. Evolução da Autonomia Municipal na Federação Brasileira: da Constituição de 1891 à Constituição de 1988

Conforme afirmado anteriormente, a primeira Constituição Federal brasileira (1891) foi elaborada e vigorou sob os padrões da Constituição dos Estados Unidos da América do Norte de 1787. Naturalmente, trazendo as principais características daquela Carta Constitucional.

Como não poderia deixar de ser, no texto constitucional de 1891, o federalismo clássico ou de segundo grau estava enraizado, pautando a única relação de descentralização político-administrativa existente: entre a União e os, então criados, Estados-membros.

Desse modo, o tratamento aforado às municipalidades não ultrapassava à realidade de serem uma extensão do território dos Estados-membros. Desta feita, incumbiam aos citados entes federativos assegurar aos municípios autonomia para que tratassem de interesses locais, escolhendo, para tanto, os seus prefeitos.

Nesse sentido, prescrevia a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 (Título III): “Art 68 - Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse.”

Cabe ressaltar que sob a égide da mencionada Carta Constitucional, vigorava no País a “Política do Coronelismo”, que ficou historicamente conhecida pelo fato de os coronéis (grandes latifundiários dotados de forte influência sob a região e o povo que deles dependiam) tratarem dos assuntos políticos com ânimo eminentemente particular, articulando as eleições estaduais e municipais (quando havia) de forma despotista e fraudulenta, o que determinou que se perpetuasse o caráter unicamente formal da pouca autonomia conferida aos municípios, afiançada pela Constituição Federal.

O professor Meirelles (1996. p. 38), descrevendo os municípios sob a vigência da Constituição de 1891, revela a crítica situação de um ente desprovido de autonomia material quando registra:

(...) o Município viveu quatro décadas, sem recurso, sem liberdade, sem progresso, sem autonomia. Os prefeitos eram eleitos ou nomeados ao sabor do governo estadual, representado pelo "chefe" todo poderoso da "zona". As eleições eram de antemão preparadas, arrançadas, falseadas ao desejo do "coronel".

E ainda:

Durante os 40 anos em que vigorou a Constituição de 1891, não houve autonomia municipal no Brasil. O hábito do centralismo, a opressão do coronelismo e a incultura do povo transformaram os Municípios em feudos de políticos truculentos, que mandavam e desmandavam nos ‘seus’ distritos de influencia,

como se o Município fosse propriedade particular e o eleitorado um rebanho dócil ao seu poder. (MEIRELLES, 1996, p. 39)

Deste modo, não há margem de erro quando se afirma que, sob a égide da primeira Constituição Federal do Brasil, não apenas a autonomia municipal, mas também os poderes instituídos reprimiam-se ao poder, de fato, dos coronéis e, assim, manobravam-se as garantias reservadas pela Constituição às municipalidades, à vontade dos Estados-membros.

Por outro lado, a segunda Constituição Federal brasileira, promulgada em 1934 sob os auspícios do primeiro governo de Getúlio Vargas, trouxe em seu texto, forte influência de ideologias que ascendiam à melhoria das questões socioeconômicas do país.

Tais ideologias respingam diretamente nas municipalidades, uma vez que, logicamente, não havia ninguém melhor do que os prefeitos para compreender as necessidades urgentes da sociedade.

Neste contexto, o constituinte de 1934 percebeu que era necessário avançar na questão da autonomia dos municípios e, além do mais, que deveria possibilitá-los prestar os serviços públicos de maneira independente e, para tanto, seria necessário renda própria.

Assim, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 (Título I, Capítulo I), ampliou, em muito, as prerrogativas conferidas às municipalidades em detrimento da Carta anterior, dispondo em seu texto que:

Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

I - a eletividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, podendo aquele ser eleito por esta;

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

III - A organização dos serviços de sua competência.

Sobre a ânsia de alargar as prerrogativas dos municípios para melhor satisfazer as necessidades da sociedade, Meirelles (2007, p.40) narra:

A experiência do regime anterior demonstrou que não bastava a preservação do princípio autônômico na Carta Magna para sua fiel execução. Era necessário muito mais. Precisavam as Municipalidades não só de governo próprio mas – antes e acima de tudo – de rendas próprias, que assegurassem a realização de seus serviços públicos e possibilitassem o progresso material do Município.

Em detrimento das aplaudidas melhorias conferidas aos municípios, a Carta de 1934 vigeu por apenas três anos. Por conseguinte, eclodiram em países europeus regimes totalitários que desaguaram no Brasil, influenciando fortemente ao presidente Getúlio Vargas que acabou por ensejar o primeiro golpe ditatorial brasileiro ao outorgar a Constituição de 1937 que era, manifestadamente, inspirada na Constituição ditatorial da Polônia (1935), fato que a fez ficar popularmente conhecida pela alcunha de “Constituição Polaca”. Com ela, estava instituído o Estado Novo que duraria até 1945.

Durante a vigência da Constituição de 1937 o país retrocedeu, em muito, no quesito descentralização político-administrativa e democracia. Todo o poder político se concentrou na União. Os Estados-membros perderam absurdamente suas autonomias, o que ocorreu de ainda mais avassalador aos municípios.

Segundo a Carta de 1937, cabia ao presidente a nomeação de Interventores (Governadores) que administrariam os Estados-membros e estes seriam os responsáveis por nomear os Prefeitos. Vide texto da Constituição de 1937: “Art. 27 - O Prefeito será de livre nomeação do Governador do Estado.”

O ingresso do Brasil na segunda guerra mundial ao lado dos “aliados” na luta contra os regimes nazi-facistas determinou a queda de Getúlio Vargas e o fim do Estado Novo no Brasil. Assim, restou como saldo da primeira ditadura brasileira; o trauma sofrido pelo regime democrático e a ânsia dos entes federativos por uma nova ordem jurídica.

A Constituição de 1946 foi promulgada em um cenário de manifesta necessidade de descentralização político-administrativa entre os entes federados. Desse modo, tal Constituinte garantiu, mesmo que de forma limitada, autonomia política, administrativa e financeira aos municípios privilegiando-os no sistema de repartição de competências, instituído em seu art. 30.

Foi assegurada ainda aos municípios a administração de renda própria através de tributos, de acordo com o art. 28, II, “a” da Constituição de 1946, vejamos:

Art 28 - A autonomia dos Municípios será assegurada: (...)

II - pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse e, especialmente,

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas.

Sobre a descentralização político-administrativa e financeira concebida pela Corte de 1946 aos municípios, o mestre Meirelles (2007, p. 40) registra, *in verbis*:

Na Constituinte, o Municipalismo ganhou corpo e veio a refletir-se na Constituição de 1946 sob o tríplice aspecto político, administrativo e financeiro. Impressionados com a hipertrofia do Executivo no regime anterior, os novos legisladores promoveram equitativa distribuição dos poderes e descentralizaram a administração, repartindo-a entre a União, os Estados-membros e os Municípios, de modo a não comprometer a Federação, nem ferir a autonomia estadual e municipal.

Bons ventos sopraram a favor da autonomia municipal por pouco mais de vinte anos, isso porque, no ano de 1964, o Brasil sofreu com mais um golpe ditatorial, dessa vez, inteiramente militar, que novamente fez retroceder o processo de descentralização e democracia entre os entes da federação e, especialmente, a autonomia das municipalidades, isto é, o histórico Golpe Militar de 1964.

Sob o comando presidencial do Marechal Castelo Branco, o Congresso Nacional foi extraordinariamente convocado com a finalidade de elaborar a Constituição que seria promulgada em 15 de março de 1967.

Em decorrência dessa Carta, a autonomia dos municípios foi formalmente mantida, porém em muito limitada. Apenas a título de exemplo, a capacidade de auto-organização dos municípios novamente sucumbiu, quando expressamente o art. 16 da Constituição ditatorial estabeleceu que os Prefeitos dos principais municípios seriam nomeados pelos Governadores dos Estados-membros.

A Constituição Federal de 1967 sofreu ainda uma alteração que em muito diminuiu a já pouca autonomia que detinha. Trata-se da Emenda Constitucional nº 01 de 17 de outubro de 1969. As mudanças trazidas pela citada emenda foram tão drásticas que inúmeros doutrinadores a consideram como a sétima constituição brasileira. Nesse sentido, declara José Afonso da Silva (2007, p. 87), *in verbis*:

Teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformado, a começar pela denominação que se lhe deu: Constituição da República Federativa do Brasil, enquanto a de 1967 se chamava apenas Constituição do Brasil.

Tal emenda tolheu a autonomia das municipalidades em muitos quesitos, dentre os quais se pode citar, a diminuição do número de vereadores de acordo com a proporção dos eleitores e o alargamento dos casos de intervenção dos Estados-membros nos municípios.

Em face de tais restrições à democracia, o povo brasileiro ansiava o fim de uma época que ficou historicamente conhecida com “anti-federalismo” e queria a redemocratização do país.

Assim, após o enfraquecimento do regime militar, é aprovada a Emenda Constitucional nº 26, em 27 de novembro de 1985, convocando a Assembleia Nacional Constituinte com o objetivo de elaborar uma nova Carta Constitucional, desta vez, pautada no regime democrático de governo.

Após todo o processo de elaboração do texto, em 05 de outubro de 1988, o então Deputado Federal constituinte, Ulisses Guimarães, promulga a Constituição da República Federativa do Brasil, que, por seu ideal democrático e garantista, foi popularmente denominada de Constituição Cidadã.

Nesta Carta, os municípios alcançam um nível de descentralização inovador, ao ponto de serem qualificados como entidades da federação.

Não obstante alguns doutrinadores, como por exemplo, José Afonso da Silva (2007, p. 475), José Alfredo Baracho Junior (2000) e José Nilo de Castro (2001, p. 46), afirmam ser impossível um município ser entidade federativa, por justificativas como: o fato de não dispor de Poder Judiciário próprio; de estarem inseridos no território dos Estados-membros; pelo fato de não terem voz no Congresso Nacional, ou ainda; pelo fato de o federalismo clássico (União e Estados-membros) a molde estadounidense, não admitir um federalismo de terceiro grau (União, Estados-membros e Municípios) a parte majoritária da doutrina brasileira - Paulo Bonavides (2000, p. 379), Pontes de Miranda (*apud* MEIRELELES, 1996. p.45), Coelho (2005) - o reconhece como tal. Neste sentido:

A federação dessarte, não é de Municípios e sim de Estados, cuja caracterização se perfaz com o exercitamento de suas leis fundamentais, a saber, a autonomia e a da participação. Não se vê, então, participação dos Municípios na formação da Federação. Os Municípios não

têm representação no Senado Federal, como possuem os Estados federados, não podem propor emendas a Constituição Federal, como podem os Estados, nem possuem Poder Judiciário, Tribunais de Contas e suas leis ou atos normativos não se sujeitam ao controle de concentrado do STF. Ainda, o parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente só pode ser rejeitado por 2/3 dos Vereadores. Esse quorum qualificado não é exigido, na Carta Magna, para os entes federativos. Sem Estados-membros, não há que se falar em Federação. Sem municípios, não se pode afirmar o mesmo, evidentemente. (CASTRO, 2001, p. 46)

E ainda, opostamente:

A Constituição Federal inclui no pacto federativo os municípios e o distrito federal, petrificando a fórmula de maneira inusitada, porquanto o federalismo, em sua formação clássica, envolve apenas a união dos Estados-Membros (federalismo dual). Entre nós, o município ostenta dignidade constitucional, mormente em matéria tributária. Cada Estado Federal tem feições próprias. Uma das nossas acabou de ser exposta no que tange aos partícipes do pacto federal. (CASTRO, 2001, p. 65)

A parte das discussões doutrinárias, fato é que a Constituição Federal de 1988 (Título I), tanto em seu art. 1º, caput, quanto o art. 18, caput, declaram a qualificação dos municípios como entidade

federativa. Senão vejamos: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”; e: “Art. 18 A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (Título III).

Reforçando os artigos supramencionados, a atual Carta Política, com coerência, outorga aos municípios ampla gama de autonomias que, até então, apenas haviam sido conferidas à União e aos Estados-membros.

Falamos aqui das capacidades de auto-organização (Autonomia Política), autogoverno, autolegislação, autoadministração, e ainda da autonomia financeira, que serão conceituadas no item seguinte.

8. Autonomias Municipais

8.1 Capacidade de Auto-Organização

A autonomia política, jamais conferida aos municípios, está expressa na Constituição de 1988, em seu art. 29, *caput*.

Esta capacidade é de suma importância para o reconhecimento dos municípios como entidades da federação, vez que ao ser conferida, traz consigo duas outras capacidades: a de eleger seu Prefeito e vice, além dos seus Vereadores (autogoverno), e a de se autolegislar, pois acaba de eleger agentes políticos para esse intuito (Vereadores).

Assim, de acordo com o art. 29 da Constituição Federal, os Municípios se auto-organizam através de suas Leis Orgânicas.

Sobre essa afirmativa, ensina Ferrari (1993, p. 66) que “dentro do aspecto político da autonomia municipal se encontra a capacidade de organizar e constituir o seu próprio governo, isto

é, a capacidade de estruturar os Poderes Legislativo e Executivo, bem como seu inter-relacionamento.”

8.2 Capacidade de autoadministração

A autonomia administrativa do município subsume-se no mister de gerir, de per si, os interesses locais. A Constituição expressa a capacidade de autoadministração municipal ao elencar, em seu art. 30, o rol de competências conferidas aos municípios em detrimento de interferências, tanto dos Estados-membros, quanto da União.

8.3 Autonomia financeira

É nítida a importância da autonomia financeira, conferida aos Municípios pela Constituição Federal, pois pouco adiantaria um município poder elaborar sua Lei Orgânica, ou mesmo eleger seu administrador ou legisladores, sem que lhe fosse concedida a autonomia financeira.

O Art. 30. III dispõe que: “Compete ao Município, instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

Desta feita, as municipalidades detêm por completo as condições para realizar uma satisfatória prestação dos serviços públicos que lhe são ordenados pela Carta Constitucional, estando, verdadeiramente, em pé de igualdade com as demais entidades da Federação.

9. Considerações finais

O objetivo deste estudo foi analisar, a partir do surgimento do federalismo brasileiro, o percurso da capacidade autônoma dos

municípios e, por fim, identificar se as autonomias concedidas pelo texto de 1988 os garante na posição de entidade federativa ao lado da União e dos Estados-membros, o que demonstraria ser a federação brasileira inovadora dentre os Estados federados no cenário internacional.

O primeiro passo foi compreender o surgimento dos Estados Modernos, considerando sua evolução desde os Estados Estamentais até o Estado Constitucional, que se revelou um ambiente propício ao aparecimento dos Estados Federais. Ato contínuo, extraiu-se da doutrina os elementos mais aptos à formação do conceito de Estado, e concluiu-se ser um povo organizado através de um governo no interior de seu território.

A formação histórica dos Estados Modernos decidiu como se deu a organização dos governos no interior dos seus territórios, surgindo daí as diferentes formas de Estado analisadas no Capítulo 4.

A partir desta análise chegou-se ao nascimento do federalismo, em 1787, em decorrência da reunião das treze ex-colônias inglesas que formaram os Estados Unidos da América do Norte. A organização dessa forma de estado (federalismo clássico) foi modelo para as federações futuras.

Este estudo foi a base para o exame da origem do federalismo no Brasil que, em 1891, apenas reproduziu a forma estadunidense até a penúltima Constituição (1967/69), o que não se deu com a Carta de 1988 que se desapegou do modelo clássico de federalismo ao inovar nas matérias atinentes às autonomias municipais.

Formados os alicerces, verificou-se, no Capítulo 6º, a evolução pelo qual as municipalidades percorreram a partir da Constituição Federal de 1891 até a atual (1988), tendo sido demonstrado que hodiernamente, a posição do município, no pacto federativo brasileiro, é mesmo a de uma entidade federativa autônoma.

Os caminhos trilhados pelos municípios foram desde a impossibilidade de eleger seus governantes à possibilidade de elaborar sua norma angular e instituir tributos próprios, objetivando arrecadar verbas suficientes para a prestação dos serviços que lhes foram conferidos pela Constituição.

Neste traçado, a Constituição de 1988 concedeu às municipalidades as autonomias político-administrativas e financeiras, estando com isso, solidificada a posição dos municípios como entidades da federação ao lado da União e dos Estados-membros.

Por tanto, verificou-se que a atual federação brasileira é inovadora, por ser de terceiro grau e que a afirmação de que os municípios não dispõem de Poder Judiciário ou de que estão inseridos no território dos Estados-membros e ainda de que não participam diretamente do Congresso Nacional, não os desqualificam enquanto entidades integrantes da federação, pois esta posição está sustentada, já que dispõem das autonomias política, administrativa e financeira para se auto-organizarem e cumprirem com liberdade o múnus da prestação dos interesses locais.

Referências

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. ed. rev. Rio de Janeiro: Globo, 1996.

BARACHO JUNIOR, José Alfredo de Oliveira. **As Câmaras Municipais e o papel do Vereador**. Belo Horizonte: Revista do Legislativo, 2000. v. 1, p. 1-8.

BODIN, Jean. **Os Seis livros da República** – Livro Primeiro (Les six livres de la republique). 1. ed. Editora Ícone: São Paulo, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de out. de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 01 novembro 2012.

_____ de 10 de novembro de 1937. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 10 de nov. de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm. Acesso em: 01 novembro 2012.

_____ de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 de jul. de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 01 novembro 2012.

_____ de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 de set. de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm. Acesso em: 01 novembro 2012.

_____ de 24 de fevereiro de 1891. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 24 de fev. de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 01 novembro 2012.

CARVALHO, Kildare. **Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição: Direito Constitucional Positivo**. 18. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 5 ed. rev. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de Direito Municipal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **Os Artigos Federalistas 1787 – 1788**. Ed. Integral: Nova Fronteira.

_____. **The Federalist Papers**. New York: Signet Classic, 2003.

KELSEN, Hans; **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. Apresentação Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

Controle de Constitucionalidade das Normas Tributárias Municipais

Alex Muniz Barreto

1. Considerações iniciais

O controle de constitucionalidade representa o mais relevante instrumento de defesa e preservação dos valores essenciais da ordem jurídica de um país, o qual se opera mediante o confronto e a conformação das normas de grau inferior com os ditames da Lei Fundamental. Por meio desse processo analítico de confrontação, fiscaliza-se não só o ajustamento constitucional da atividade de produção normativa do Poder Público, mas também eventuais omissões deste ao não editar atos legislativos que propiciem a efetividade da Constituição.

Em face da hierarquização do ordenamento jurídico, tem-se que a Constituição ocupa o ápice do escalonamento positivo e, por essa razão, funciona como vetor supralegal que fundamenta e condiciona a própria validade das demais normas, inclusive daquelas editadas pelos entes municipais.

A composição piramidal do sistema jurídico, onde a Constituição ocupa o topo ou vértice normativo, é uma

característica presente nos países que adotam a rigidez constitucional.¹ Isso é assim, porque, ao se estabelecer um conjunto de regras mais solenes e complexas para que se opere a mudança do texto da Constituição, em comparação com as previstas ordinariamente para a alteração das outras normas, evidencia-se a ascendência hierárquica da *Lex Mater*. Caso não fosse dessa maneira, ou seja, inexistindo esse processo diferenciado de modificação, ao se aprovar uma lei antagônica à Constituição, tal fato seria interpretado como uma alteração superveniente desta última, posto que a nova norma editada, estando num grau idêntico de formação, implicaria na revogação da anterior naquilo em que esta dispusesse de modo contrário.

Ademais, além da superioridade formal-hierárquica da Constituição, fundada no modo especial de composição de suas normas, como mencionado acima, não se pode deixar de ressaltar a sua supremacia material-axiológica, tendo em vista que os preceitos constitucionais congregam, por sua própria essência, os valores sociais e políticos fundamentais de um povo (a exemplo da dignidade humana e da cidadania), o que produz inúmeras repercussões em toda a ordem jurídica.

Por força dessa anteposição hierárquica e axiológica, surge o princípio da supremacia da Constituição, o qual exige a plena compatibilidade formal e material dos atos normativos inferiores com os ditames da Carta Magna, sob pena de se produzir o denominado vício de inconstitucionalidade.

1 É o que ocorre no Brasil, cujo art. 60 da Carta Magna estipula que as emendas constitucionais somente serão aprovadas mediante o voto favorável de 3/5 dos parlamentares federais, em dois turnos de votação em cada Casa do Congresso Nacional. Além disso, há limitações materiais (como as cláusulas pétreas explícitas – art. 60, §4º, da CF) e circunstanciais (vedando-se a aprovação de emendas durante a intervenção federal, o Estado de Sítio e o Estado de Defesa) ao poder de modificar a Constituição.

2. Sistemas do controle de constitucionalidade

No direito brasileiro, o controle de constitucionalidade é conferido com primazia aos órgãos do Poder Judiciário, que o realizam através: a) dos tribunais e juízes que integram a magistratura, ao que se denomina controle difuso, concreto ou, ainda, incidental;² b) das intituladas ações diretas, cuja propositura é normativamente restringida, pois está concentrada apenas nos tribunais de justiça dos Estados-membros ou do Distrito Federal (quando a questão da constitucionalidade se referir à eventual violação da Constituição estadual ou da Lei Orgânica distrital), assim como no Supremo Tribunal Federal (se o vício de inconstitucionalidade afetar diretamente os preceitos da Constituição Federal), caso em que será designado de controle concentrado ou abstrato.³

2 O controle difuso (ou concreto) de constitucionalidade é assim denominado por ser exercido por todos os órgãos judicantes que integram a estrutura do Poder Judiciário, atribuindo-se a estes, de forma ampla, a possibilidade de apreciar a constitucionalidade das normas jurídicas. O controle difuso realiza-se sempre de forma incidental, haja vista que é suscitado no transcurso de processos ainda pendentes de julgamento. Nestes feitos, embora o objeto principal da lide não seja o controle de constitucionalidade, os debates processuais acabam envolvendo a matéria constitucional para que o litígio seja decidido da forma mais justa possível.

3 O controle concentrado traduz uma centralização da competência para a apreciação da matéria da constitucionalidade. Trata-se do método de controle preconizado pelo positivismo kelseniano. Na ordem jurídica nacional, o controle concentrado vem ganhando nítida primazia em relação ao critério difuso, sobretudo após a adoção da Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADECON e da inegável força normativa das súmulas vinculantes do STF, instrumentos que realçam a centralização da discussão constitucional no órgão de cúpula do Judiciário. Assim, no Brasil, o controle concentrado é reservado a

Inobstante essa atribuição precípua confiada aos órgãos do Poder Judiciário, também se admite, em certos casos, que os demais Poderes apreciem a compatibilidade vertical das normas com a Lei Maior.

Assim, o Poder Executivo pode realizar o controle de constitucionalidade na fase final do processo legislativo, vetando o projeto de lei que entenda contrário à Carta Magna. Por sua vez, os parlamentares poderão rejeitar propostas legislativas que atentem contra a Constituição, isto através das Comissões de Constituição e Justiça, existentes em cada uma das Casas Legislativas, ou mediante as deliberações plenárias proferidas nas sessões ordinárias de votação.

Considerando que as legislações dos diversos países adotam critérios distintos para a realização do controle de constitucionalidade, no direito comparado verifica-se a existência de três sistemas diferenciados para se apreciar a compatibilidade vertical das normas em face da Constituição, quais sejam:

2.1 Controle político

A verificação da constitucionalidade é feita por um ente de natureza política ou conferida a um órgão especial distinto dos demais Poderes do Estado, como ocorre na França, através do Conselho Constitucional. Tal sistema, ao atribuir o controle de constitucionalidade a um ente estranho ao Poder Judiciário, permite a aferição de compatibilidade da norma a partir de aspectos políticos ou metajurídicos, já que a análise da lei infraconstitucional não se limitará à dimensão exclusivamente jurídica.

somente duas categorias de órgãos jurisdicionais: ao Supremo Tribunal Federal e, no âmbito local, aos tribunais de justiça estaduais ou do DF.

2.2 Controle jurisdicional

É o sistema no qual a Constituição outorga o controle, em regra, aos órgãos do Poder Judiciário, os quais passam a ter a competência para aferir, em caráter definitivo, a compatibilidade vertical do ordenamento infraconstitucional e, assim, valorar juridicamente a sua validade normativa, a exemplo do que ocorre nos EUA e no Brasil.

2.3 Controle misto

Neste sistema, certas categorias de normas se submetem inteiramente ao controle político ou parlamentar e outras constituem objeto de apreciação do Poder Judiciário, tal como se dá na Suíça.⁴ Dessa forma, surge uma competência simultânea para a apreciação da constitucionalidade das leis, cuja repartição entre os dois órgãos distintos (o político e o judiciário) é fundada na natureza da norma a ser controlada.

2.4 Sistema brasileiro de controle de constitucionalidade

Embora se afirme que a legislação nacional adotou o sistema do controle jurisdicional, não se pode olvidar que esse modelo não é absoluto, haja vista que, em certas situações, os órgãos dos demais Poderes também efetuam o controle de constitucionalidade, como acontece: a) no veto do Chefe do Poder Executivo

4 O Tribunal Federal da Suíça, que não desempenha propriamente a função de uma Corte Constitucional, não pode realizar o controle de normas federais, mas apenas de leis locais (leis cantonais). No sistema suíço, as leis federais estão submetidas a um controle de natureza predominantemente política.

em projetos de lei tidos como inconstitucionais; b) nas votações e deliberações parlamentares, onde o Poder Legislativo terá a ampla prerrogativa de rejeitar propostas normativas que transgridam a Carta Política.

Destarte, no direito brasileiro há uma nítida predominância do sistema jurisdicional sobre os demais, mas isso não importa na total exclusão de institutos inerentes a outros sistemas de controle, notadamente o de natureza política.

3. Os municípios e sua competência tributária

A Carta Magna de 1988 adotou o Federalismo como forma de Estado, refletindo uma cláusula pétrea que, como tal, está inserida no núcleo irredutível da Constituição da República (art. 60, § 4º, I). Esse modelo é o que resulta da associação de vários entes com o objetivo de formar um novo Estado, cujas atribuições são constitucionalmente repartidas entre os que passam a integrá-lo. Além do Brasil, vários outros países adotam a forma federativa de Estado, tais como os Estados Unidos da América, o México e a Argentina.

No sistema federativo brasileiro, os Municípios são pessoas jurídicas de direito público interno e, por extensão do texto constitucional, são considerados entes da Federação (arts. 1º e 18 da Constituição Federal). Em decorrência de sua tríplice autonomia constitucional, possuem autogoverno, auto-organização e de autoadministração,⁵ com competência para disciplinar as matérias de interesse local, conforme o art. 30, I, da Lei Maior.

Os Municípios são entidades político-administrativas regidas por Lei Orgânica e, nas suas estruturas internas, são

5 O STF já julgou inconstitucional a intervenção da União em hospitais municipais (MS nº 25295/RJ).

encontrados os órgãos do Poder Legislativo (Câmara Municipal) e do Executivo (Prefeitura Municipal e Secretarias). Já a chefia do Poder Executivo municipal é exercida pelo Prefeito, que será eleito para mandato de quatro anos, permitida uma reeleição subsequente para o mandato posterior. Caberá a este a direção central da administração direta municipal, sendo auxiliado pelo Vice-Prefeito e pelos Secretários por ele nomeados.

No âmbito normativo, a Lei Orgânica constitui o estatuto jurídico fundamental dos Municípios e deve ser votada em dois turnos na Câmara de Vereadores, com interstício mínimo de dez dias entre eles e com aprovação de dois terços dos parlamentares.

A par desses aspectos, tem-se que, na conjuntura política brasileira, os membros que compõem a Federação abdicam de sua soberania individual, mas preservam uma autonomia política limitada pela Lei Maior. Em consequência, tem-se o pacto federativo, instrumento originário do consenso político das entidades federativas e que reflete a distribuição de suas respectivas competências, nos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

De forma geral, o critério comumente escolhido para efetuar a distribuição de atribuições entre os diversos entes da Federação baseia-se no princípio da predominância do interesse. Assim, a União detém competência reservada às matérias que a própria Constituição Federal expressamente lhe atribui (competência enumerada), nas quais predomina o interesse nacional.⁶ Os

6 No modelo federativo tradicional, o conjunto de competências dos entes federados é bem mais amplo do que aquele conferido à União, posto que remanescem, para aqueles, todas as atribuições não reservadas expressamente à esta última. Entretanto, tal situação não acontece no Brasil, vez que aqui a União concentra a maior parte das atribuições previstas na Carta Política, isto por razões históricas. Não se deve olvidar, nesse ponto, o fato de que a Federação brasileira surgiu a partir de uma desagregação do poder central, partindo-se do antigo Estado Unitário (Constituição de 1824) para o Estado Federal, quando,

Estados-membros, por sua vez, são dotados de competência remanescente (residual), com base no interesse regional, cabendo-lhes todas as atribuições não destinadas à União ou ao interesse local dos Municípios.

A definição do chamado interesse local dos Municípios passa, necessariamente, por três âmbitos de competência: a) a competência administrativa para a execução de atividades e serviços públicos; b) a competência legislativa geral para a edição de atos normativos de seu interesse; c) a competência legislativa tributária, a qual se destinará à regência da matéria atinente aos tributos municipais, garantindo aos entes a composição e captação de recursos financeiros próprios para financiar seus serviços e atividades institucionais.

Assim, a competência administrativa dos Municípios é fixada conforme o interesse local e encontra-se prevista no art. 30, da Lei Maior. São atividades de competência municipal exclusiva: a) o uso e o parcelamento do solo urbano; b) a instituição e a arrecadação de tributos municipais; c) a criação, a organização e a supressão de distritos; d) o transporte coletivo no âmbito local; e) em cooperação com a União e os Estados, os serviços de saúde e educação na pré-escola e no ensino fundamental; f) a proteção ao patrimônio histórico-cultural; g) a guarda municipal.

então, os demais entes políticos passaram a auferir, paulatinamente, somente algumas competências cedidas pela União, disseminando-se parte do poder. Em outros países, ao contrário, houve um movimento concêntrico de agregação de apenas uma pequena parcela dos poderes de titularidade dos entes antes soberanos, os quais cederam uma fração de suas competências com o objetivo de formar a chamada União federal. Tal fenômeno verificado na realidade histórica nacional certamente explica a extrema concentração de atribuições e competências em favor da União, restando um número reduzido de matérias exclusivas a cargo dos demais entes federativos, o que restringe o campo de atuação de Estados e Municípios.

Já no que tange à competência legislativa geral, incumbe ao Município editar a sua Lei Orgânica e dispor sobre determinadas matérias, como a política de desenvolvimento urbano, o plano diretor, o horário de funcionamento do comércio, a coleta de lixo e a limpeza urbana.

Por fim, a competência tributária dos Municípios é exercida através do poder juridicamente delimitado para a edição de atos de status legal, sendo diretamente atribuída pela Constituição a estes entes federativos.

3.1 Competência tributária municipal

Como ressaltado acima, a competência tributária reflete o poder constitucionalmente fixado para que os entes municipais criem, modifiquem ou suprimam tributos, bem como concedam as respectivas anistias e isenções. Desse modo, como decorrência do próprio pacto federativo, a competência tributária representa a preordenação e distribuição da titularidade do poder de tributar. Além disso, deve-se pôr em relevo que a competência tributária é de natureza indelegável (art. 7º do Código Tributário Nacional), não se admitindo, destarte, a transferência de sua titularidade.

No Sistema Tributário Nacional, as competências são classificadas em três espécies distintas: privativa, residual e comum. Privativa é a competência para criar impostos, atribuída com exclusividade a determinado ente político (como o Imposto de Importação – II, de competência privativa da União; o ICMS, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS, de competência dos Municípios etc.). Residual⁷ é a competência

7 Como adverte Luciano Amaro, falta rigor científico nessa classificação, haja vista que “não se pode contrapor a competência privativa à residual. A ideia

atribuída à União para criar novos impostos não descritos no texto constitucional, observados os parâmetros gerais previamente estabelecidos. Comum é a competência, referente às taxas e contribuições de melhoria, como tal conferida a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Como adverte Luciano Amaro (2003, p. 95-96), falta rigor científico nessa classificação, haja vista que:

[...] não se pode contrapor a competência privativa à residual. A ideia de competência residual opor-se-ia à de competência arrolada, descrita, partilhada, identificada: as situações que não tenham sido nomeadamente atribuídas a ninguém formam o resíduo, o resto, o campo remanescente ou residual. Ora, se esse campo remanescente (de situações idôneas a servir de suporte à incidência de imposto) pertence com exclusividade à União, a competência aí exercida poderia dizer-se privativa da União, adjetivação que a faria confundir-se com a outra 'espécie' de competência, de que deveria diferenciar-se.

Nesse aspecto, é importante ressaltar que os impostos de competência dos Estados-membros e Municípios são taxativos,

de competência residual opor-se-ia à de competência arrolada, descrita, partilhada, identificada: as situações que não tenham sido nomeadamente atribuídas a ninguém formam o resíduo, o resto, o campo remanescente ou residual. Ora, se esse campo remanescente (de situações idôneas a servir de suporte à incidência de imposto) pertence com exclusividade à União, a competência aí exercida poderia dizer-se privativa da União, adjetivação que a faria confundir-se com a outra 'espécie' de competência, de que deveria diferenciar-se" (AMARO, 2003, p. 95-96).

ao passo que, à União, cabe instituir e cobrar não só os tributos já previstos na Lei Maior, mas também criar, por lei complementar, outras modalidades de impostos não indicadas no texto constitucional, ao que se chama competência federal tributária residual ou remanescente (art. 154, I, da Carta Política).⁸

No quadro geral das competências tributárias, compete aos Municípios a instituição das seguintes modalidades de tributos: a) Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI; b) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; c) Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU; d) contribuições sociais (art. 149, §1º, CF), a exemplo da contribuição para o custeio dos regimes próprios de previdência; e) taxas; f) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.⁹

3.2 Os municípios no sistema de repartição de receitas tributárias

Tendo adotado o modelo do federalismo cooperativo, a norma constitucional estabelece que parte do produto da arrecadação de alguns impostos seja repartida com os demais entes federativos, como forma de auxiliar o custeio das atividades das entidades beneficiadas. Assim, a Lei Maior, ao passo em que atribui competência privativa para cada ente estatal, determina, igualmente, a participação nas receitas tributárias de uns em favor de outros.

Como decorrência do sistema de repartição de receitas tributárias, surgem os seguintes preceitos constitucionais: a) o valor de

8 Todavia, essa competência tributária remanescente da União não se refere a todas as modalidades de tributos, mas apenas aos impostos.

9 Como o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa (STF – Súmula nº 670), cabe aos Municípios e ao Distrito Federal instituir contribuição para o custeio dessa atividade (STF – RE nº 573.675).

50% da arrecadação do IPVA será devido aos Municípios onde os veículos forem licenciados; b) o montante de 25% da arrecadação total do ICMS caberá aos Municípios nos quais se consumaram os fatos geradores; c) aos Estados pertence o valor de 10% da arrecadação total do IPI; d) do produto da arrecadação do IR e do IPI, 21,5% serão destinados ao Fundo de Participação dos Estados e 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios.¹⁰

Todavia, há impostos que não sofrem qualquer tipo de repartição do produto de sua arrecadação, cujas receitas caberão, exclusivamente, aos entes federados competentes. São eles: a) os impostos municipais (ISS, IPTU e ITBI); b) os impostos arrecadados pelo Distrito Federal, já que este não pode ser subdividido em Municípios; c) o imposto estadual sobre transmissão causa mortis e doações; d) o imposto de importação; e) o imposto de exportação; f) o imposto sobre grandes fortunas; g) o imposto extraordinário de guerra.

4. Controle de constitucionalidade da norma tributária municipal

Fixadas as premissas necessárias à compreensão dos aspectos gerais do Controle de Constitucionalidade e do papel federativo reservado aos Municípios no modelo nacional, tem-se a problemática referente aos meios de controle das normas tributárias

10 É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos (art. 160 da CF). Inobstante isso, a Lei Maior permite que a União e os Estados condicionem a entrega de tais receitas: a) ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; b) ao cumprimento da aplicação da receita mínima em ações e serviços de saúde (art. 198, § 2º, II e III, da CF).

municipais quando confrontadas com a Constituição Federal ou Estadual.

Tais situações críticas envolvem não só a edição de atos normativos locais que colidam com os comandos constitucionais, mas também a inobservância do dever de legislar por parte do Poder Público municipal, conduzindo à inefetividade dos preceitos constitucionais obrigatórios para os entes da Federação.

4.1 A competência para o controle de normas municipais

4.1.1 Controle concentrado

O controle concentrado traduz uma centralização da competência para a apreciação da matéria da constitucionalidade. Trata-se do método de controle preconizado pelo positivismo kelseniano, onde se reforça a ideia de segurança jurídica a partir da seguinte constatação: dificilmente surgiria uma norma que fosse capaz de vincular os cidadãos e os órgãos estatais, caso a Constituição, indiscriminadamente, conferisse a todo e qualquer ente o poder de aferir a constitucionalidade das leis (KELSEN, 1999, p. 189).

Na ordem jurídica nacional, o controle concentrado vem ganhando nítida primazia em relação ao critério difuso, sobretudo após a adoção da Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADECON e da inegável força normativa das súmulas vinculantes do STF, instrumentos que realçam a centralização da discussão constitucional no órgão de cúpula do Judiciário. Assim, no Brasil, o controle concentrado é reservado a somente duas categorias de órgãos jurisdicionais, ou seja, o Supremo Tribunal Federal e, no âmbito local, os tribunais de justiça dos Estados ou do Distrito Federal.

Esse método de controle também é denominado de abstrato, porque independe da existência de um processo judicial anterior,

sendo que o seu objeto se restringe à discussão formal da constitucionalidade de uma norma por meio de ações diretas (ADI, ADECON e ADPF), independentemente da existência de um prévio caso concreto. Nesse aspecto, qualquer que seja o resultado da decisão, seus efeitos são erga omnes e, portanto, possuem eficácia contra todos, mesmo para aqueles que não figurem como partes do processo.

Segundo entendimento consolidado na jurisprudência nacional, não é admissível a propositura de ação direta de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal quando se tratar de norma municipal impugnada diretamente em face da Constituição Federal, haja vista que o controle concentrado, em tais casos, deve se realizar em face da Constituição Estadual e no âmbito do respectivo tribunal de justiça estadual.

Conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS MUNICIPAIS. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO. Os Tribunais de Justiça dos Estados, ao realizarem o controle abstrato de constitucionalidade, somente podem utilizar, como parâmetro, a Constituição do Estado. Em ação direta de inconstitucionalidade, aos Tribunais de Justiça, e até mesmo ao Supremo Tribunal Federal, é defeso analisar leis ou atos normativos municipais em face da Constituição Federal.¹¹

Nessa linha de raciocínio, caso a norma municipal viole tão somente a Constituição Federal – e não transgrida, de nenhum

11 STF – RE nº 421256/SP, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, j. 26/09/2006.

modo, a Constituição Estadual – restará apenas: a) de forma incidental, o controle difuso mediante a arguição de inconstitucionalidade da norma municipal em face da Carta Magna, em um determinado caso concreto, situação em que a discussão da constitucionalidade da norma municipal chegará ao STF mediante a interposição do Recurso Extraordinário - RE; b) de forma direta, o controle concentrado por meio da propositura de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), hipótese em que esta caberá de modo subsidiário à ADI por ação, como será analisado adiante.

A Carta Magna inovou ao prever a arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF como um instrumento processual auxiliar do controle de constitucionalidade concentrado. Na verdade, a inovação se fazia necessária para preencher os hiatos deixados em virtude das restrições existentes quanto ao cabimento da ação direta de inconstitucionalidade – ADI. Isso se verificava, por exemplo, nos casos de incompatibilidade vertical de normas anteriores à Constituição Federal e no controle de atos normativos municipais, hipóteses nas quais impera o entendimento contrário à admissibilidade da ADI perante o Supremo Tribunal Federal.

Atualmente, todas as situações acima narradas podem ser resolvidas com o ajuizamento da arguição perante a Corte Suprema, a qual caberá, também, definir o que se entende como preceito fundamental.¹²

12 A demarcação dos chamados preceitos fundamentais relaciona-se com as normas materialmente constitucionais, isto é, com aquelas disposições da Lei Maior que tratam de matérias dotadas de status tipicamente constitucional. Em linhas gerais, são normas dessa natureza aquelas que definem a forma e a estrutura do Estado, bem como as que têm pertinência com os direitos e garantias fundamentais. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADPF nº 1 QO/RJ), tentando elucidar a problemática atinente à definição dos chamados

Assim, a ADPF tem natureza claramente subsidiária,¹³ haja vista que quando a controvérsia puder ser solucionada por outra modalidade de controle concentrado ou por medidas judiciais ordinárias, não caberá a arguição, conforme dispõe o art. 4º, §1º, da Lei nº 9.882/99. Essa norma regulamenta o disposto no art. 102, §1º, da Constituição Federal¹⁴ e disciplina essa modalidade de controle abstrato das normas.¹⁵

Em razão dessa natureza subsidiária, se ajuizada a ADPF para combater ato ordinariamente sujeito às outras modalidades de controle concentrado, é possível converter a arguição em ação direta de inconstitucionalidade, desde que presentes os requisitos normativos desta última espécie processual, como a legitimação, o objeto, os fundamentos e o pedido da ação.¹⁶

preceitos fundamentais – posto que não é plausível considerar como tais todas as disposições contidas na Constituição –, vem fixando um elenco de temas que podem ser tidos como paradigma de confronto na ADPF: a) os princípios fundamentais (arts. 1º ao 4º) e os princípios sensíveis (art. 34, VII); b) os direitos e garantias individuais; c) as cláusulas pétreas (art. 60, §4º), como a separação dos Poderes e a forma federativa de Estado, notadamente no que tange à distribuição de competências constitucionais; d) os princípios relativos ao sistema tributário nacional e à ordem econômica e financeira; e) a ordem social.

- 13 “Tendo em vista a existência, pelo menos em tese, de outras medidas processuais cabíveis e efetivas para questionar os atos em apreço, entendo que o conhecimento do presente pedido de ADPF não é compatível com uma interpretação adequada do princípio da subsidiariedade” (STF – ADPF 76/TO).
- 14 CF – Art. 102: “§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei”.
- 15 STF – ADPF nº 3 QO/CE, Relator Ministro Sydney Sanches, julgamento em 18/05/2000.
- 16 “O ato normativo impugnado é passível de controle concentrado de constitucionalidade pela via da ação direta. [...] Questão de ordem resolvida com

Registre-se que a competência para o processo e julgamento da ADPF é exclusiva do Supremo Tribunal Federal, posto que não há previsão de criação deste instituto no âmbito dos demais entes federativos.

Em conclusão, tem-se que as normas tributárias municipais que colidam diretamente com a Constituição Federal – e não com a Constituição Estadual – poderão ser objeto apenas de arguição de descumprimento de preceito fundamental ou de controle difuso, o qual poderá ser arguido em quaisquer ações em que a matéria da inconstitucionalidade seja arguida incidentalmente, chegando essa discussão até o STF por meio de Recurso Extraordinário – RE. De outro modo, caso a norma viole a Constituição Estadual, ela tanto poderá ser combatida através de ação direta de inconstitucionalidade – ADI no tribunal de justiça estadual, como também por meio do controle difuso, hipótese em que a matéria poderá ser suscitada em quaisquer processos judiciais e em todos os graus de jurisdição, podendo, inclusive, chegar até o próprio STF, mediante a interposição do Recurso Extraordinário, como ressaltado acima.

4.1.2 Controle Difuso

O controle difuso (ou concreto) de constitucionalidade é assim denominado por ser exercido por todos os órgãos judicantes que integram a estrutura do Poder Judiciário, atribuindo-se a estes, de forma ampla, a possibilidade de apreciar a constitucionalidade das normas jurídicas.

o aproveitamento do feito como ação direta de inconstitucionalidade, ante a perfeita satisfação dos requisitos exigidos à sua propositura (legitimidade ativa, objeto, fundamentação e pedido), bem como a relevância da situação trazida aos autos, relativa a conflito entre dois Estados da Federação” (STF – ADPF nº 72 QO/PA, DJ 02.12.2005).

O controle difuso realiza-se sempre de forma incidental, haja vista que é suscitado no transcurso de processos ainda pendentes de julgamento. Nestes feitos, embora o objeto principal da lide não seja o controle de constitucionalidade, os debates acabam envolvendo a matéria constitucional para que o litígio seja decidido da forma mais justa possível.

Assim, em uma situação concreta que constitua o tema central da controvérsia existente em uma ação judicial, o interessado pode requerer ao juízo processante a declaração incidental de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma aplicável ao caso, com o objetivo de salvaguardar os seus interesses individuais.

Nesta forma de controle, todos os interessados poderão suscitar a questão da (in)constitucionalidade em qualquer processo e perante qualquer juízo ou tribunal, ainda que em grau de recurso.

O controle de natureza difusa (distributiva ou disseminada, expressões empregadas com o sentido de indicar que a competência de fiscalizar a compatibilidade das normas se propaga para todos os órgãos judiciais), foi inspirado no *judicial review* do direito norte-americano, tendo sido incorporado ao ordenamento nacional com o advento da Constituição de 1891.

No controle difuso, a declaração judicial de inconstitucionalidade do ato gera efeitos apenas para as partes do processo (*inter pars*), pois a norma permanece plenamente válida em relação a terceiros estranhos à causa discutida.

Por essa forma, em regra, a decisão judicial proferida nesta forma incidental de controle não produz efeitos erga omnes e nem é dotada de eficácia retroativa (efeitos ex nunc), ou seja, a declaração de inconstitucionalidade é válida apenas para os litigantes e a norma questionada é anulada somente a partir dessa declaração.

Assim, caso a norma tributária municipal viole a Constituição – Federal ou Estadual –, a arguição de sua inconstitucionalidade poderá ser feita por qualquer interessado e em qualquer grau de

jurisdição, isto por meio de ações judiciais, como o mandado de segurança e as ações ordinárias. Todavia, os efeitos da decisão atingirão apenas as partes do processo em que a discussão foi suscitada, dadas as restrições típicas do controle difuso.

5. A progressividade do IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU é um tributo municipal incidente sobre a propriedade imobiliária, tendo como fato gerador não só a propriedade em si, mas também o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana (art. 32 do CTN).

Trata-se de tributo que, além de possuir uma função preponderantemente fiscal e arrecadatória, também se destina a fins extrafiscais, no sentido de estimular a ocupação e a efetiva utilização do solo urbano em determinadas áreas, visando ao atendimento do Plano Diretor do Município.¹⁷

Cabe ao Município, assim, a execução da política de desenvolvimento urbano,¹⁸ a qual tem por objetivo ordenar o pleno

17 O Plano Diretor consiste no diploma jurídico que organiza e preordena o desenvolvimento das cidades, tendo como objetivos promover o crescimento racional e conter a expansão desordenada dos espaços urbanos. Trata-se de instrumento normativo fundamental ao processo de planejamento dos Municípios. Cabe ao Plano Diretor dispor sobre temas como a edificação de imóveis, o correto uso do solo, o zoneamento e a adequada utilização das áreas urbanas (urbanificação). Desse modo, o Plano Diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. Deve ser veiculado através de norma aprovada pela Câmara Municipal e é obrigatório para todas as cidades que possuam mais de vinte mil habitantes (art. 182, §1º, da CF).

18 Embora a execução da política de desenvolvimento urbano seja de competência do Município, compete à União “instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos” (art. 21,

desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes, conforme as diretrizes gerais fixadas em lei. Essas diretrizes gerais, a que se refere o texto da Carta Política, bem como outros relevantes preceitos urbanísticos, foram objeto da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade, norma que regulamentou as disposições constitucionais relativas à matéria.

A partir dessa perspectiva, vários Municípios brasileiros passaram a se valer da cobrança do IPTU mediante a imposição de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel e de sua localização em certa área urbana. Tal postura veio a ser combatida através de um grande volume de demandas judiciais, nas quais se alegava que a progressividade das alíquotas do IPTU, nesses casos, gerava uma flagrante inconstitucionalidade, posto que a Constituição Federal somente autorizava a progressividade do imposto para os casos de descumprimento da função social da propriedade.¹⁹

A matéria foi objeto de súmula no STF, o qual se pronunciou nos seguintes termos:

Súmula 668 - É inconstitucional a Lei Municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

XX, da CF). No que tange à legislação, compete aos entes federativos legislar concorrentemente sobre direito urbanístico (art. 24, I, da CF).

19 Constituição Federal com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 29/2000: “Art. 156 [...] § 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Desse modo, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, a progressividade do IPTU somente era admitida nos casos de comprovado descumprimento da função social da propriedade urbana (como nas hipóteses de terreno urbano não edificado), tendo sido consideradas inconstitucionais, a partir da jurisprudência dos tribunais e da posição adotada pelo STF, as leis tributárias municipais que fixaram tal progressividade para outras situações.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, a matéria veio a ser pacificada, porquanto o texto constitucional alterado reforçou a função extrafiscal do IPTU. A partir da mudança realizada na Carta Magna, passou-se a admitir a cobrança de alíquotas progressivas do tributo também em razão do valor do bem ou de acordo com a localização e o próprio uso do imóvel urbano.

6. O problema das taxas municipais

A taxa representa um tributo de natureza vinculada, porquanto resulta: a) do exercício do poder de polícia estatal; b) da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

No desempenho das atribuições do poder de polícia administrativa,²⁰ é possível a imposição de regras (atos de alcance geral)

20 Segundo o art. 78 do Código Tributário Nacional, o poder de polícia é a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”. Assim, a polícia administrativa não se confunde com a polícia judiciária, esta

ou medidas concretas (atos específicos), cuja natureza imperativa as torna obrigatórias aos cidadãos, sob pena de incidirem nas penalidades legais pelo seu descumprimento. É o que ocorre, por exemplo, na interdição de um estabelecimento comercial em virtude do desrespeito às normas de higiene e segurança das instalações. Nos casos de medidas concretas, o exercício do poder de polícia poderá implicar na cobrança de taxas, como fonte de custeio da própria atividade fiscalizatória.²¹

Com relação aos chamados serviços públicos específicos ou divisíveis (também chamados de individuais ou *uti singuli*), estes são prestados de forma fracionada a cada indivíduo, podendo-se, inclusive, mensurar a sua real utilização por cada usuário, como ocorre no transporte coletivo e no fornecimento de energia elétrica domiciliar.²²

última sendo exercida pelos órgãos de segurança pública. A distinção é de grande relevância posto que as fontes de custeio dessas atividades são distintas: a polícia administrativa pode ser custeada por taxas, ao passo em que a polícia judiciária apenas pode ser mantida por meio dos impostos. Conforme o entendimento da Corte Suprema: "Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública. Atividade que somente pode ser sustentada por impostos" (STF – ADI nº 2.424, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 18/06/2004).

- 21 O STF pacificou o entendimento de que a taxa decorrerá do efetivo exercício do poder de polícia, mas, para tanto, não é necessária a realização de diligência fiscalizatória no estabelecimento do contribuinte, bastando a existência e o funcionamento permanente do ente fiscalizatório para estar legitimada a cobrança (RT 373/221).
- 22 Por sua vez, os serviços públicos gerais (*uti universi*) não possuem destinatários individualizados, sendo dirigidos a toda a coletividade de forma indivisível, sem a possibilidade de determinação dos seus efetivos usuários (ex.: iluminação de vias públicas e segurança). Em suma, os serviços gerais, dada a sua abrangência, devem ser custeados por impostos, enquanto que os individuais serão remunerados por taxa.

O fato é que muitos Municípios, de modo contrário ao estabelecido nos parâmetros constitucionais, passaram a instituir taxas de modo genérico, isto é, desvinculando-a da efetiva prestação ou disponibilização do serviço público ao contribuinte, o que vem ensejando uma série de ações judiciais que visam a combater tais cobranças contrárias ao Direito.

A título de exemplo, alguns Municípios instituíram a Taxa de Iluminação Pública (TIP)²³ e a Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública (TCLLP), isto de modo genérico para todos os cidadãos da localidade e sem a demonstração da efetiva disponibilização dos serviços públicos respectivos.²⁴

Ainda mais: em alguns casos, tais taxas foram criadas tendo como base de cálculo o próprio IPTU, de forma progressiva, fato que também mereceu o crivo da inconstitucionalidade em numerosas decisões judiciais proferidas em sede de controle difuso.

Evidentemente, a competência tributária dos Municípios abrange a instituição e cobrança de taxas para o exercício do poder de polícia local ou para se estabelecer uma forma de remuneração justa²⁵ dos serviços públicos prestados pela Edilidade,

23 “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa” (STF – Súmula nº 670).

24 TJRJ – Agravo de Instrumento nº 0018359-47.2010.8.19.0000, Relator Desembargador José Geraldo Antonio, julgamento em 03/05/2010.

25 Os serviços públicos condicionados ao pagamento de alguma taxa devem pautar-se na relação custo-benefício, isto é, o quantum a ser pago pelos que deles se utilizarem deve ter sempre como parâmetro a proporcionalidade entre os gastos realizados na prestação e o benefício que eles efetivamente representam para os seus destinatários. Deve, assim, haver a “ponderação entre a exigência de ajustar o preço do serviço às situações econômicas concretas do segmento social dos respectivos usuários ao imperativo de manter a viabilidade econômico-financeira do empreendimento” (STF – RE nº 191.532-3/SP, DJ 29/08/1997).

como visto anteriormente. Contudo, essa competência tributária há de ser exercida nos moldes preconizados pela ordem jurídica nacional, sob pena de se incidir em grave comprometimento da validade da norma tributária municipal, diante da presença do vício da inconstitucionalidade.

7. O Papel dos Tribunais de Contas no controle das normas municipais

Os Tribunais de Contas possuem origem remota e vêm sendo instituídos nos sistemas jurídicos de diversos países. O primeiro precedente histórico de sua criação se deu propriamente na Grécia, onde os legisperitos, cidadãos escolhidos pelo povo, compunham a denominada Corte de Contas, órgão com atuação sobre todos os que exerciam funções estatais, sendo-lhe vedadas, entretanto, as atividades jurisdicionais ínsitas à magistratura.

No século XIX, vários países implantaram essa instituição de controle do erário, a exemplo da França que, em 1807, criou um dos primeiros entes dessa natureza, com os contornos que são verificados contemporaneamente (LOPES, 1947, p. 213). Os demais membros da comunidade internacional seguiram a mesma esteira do direito francês, como Portugal, Espanha, Itália, Brasil e até mesmo a União Europeia, dentre tantos outros.

No modelo nacional, os Tribunais de Contas são os órgãos técnicos e de orientação que auxiliam o Legislativo, integrando a estrutura desse Poder, no desempenho da função de apreciar e fiscalizar os atos, contratos e contas das entidades públicas. No Brasil, essa análise se perfaz mediante decisões, inspeções e outras medidas fiscalizatórias legalmente previstas, todas de natureza fiscalizatória e meramente administrativa (GOMES JÚNIOR, 2003).

As Cortes de Contas admitidas pela Constituição Federal são o Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas dos

Estados-membros. No que se refere ao âmbito municipal, há vedação expressa quanto à criação desses órgãos (art. 31, § 4º, da Lei Maior),²⁶ embora tenham sido mantidos os que já existiam à época da promulgação da Carta Magna, a exemplo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

Além das competências expressamente arroladas pela Lei Maior, os Tribunais de Contas podem apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público (Súmula nº 347 do STF), o que não deixa de ser um modo de exercer o controle difuso e repressivo sobre a atuação estatal, visando a conformá-la aos ditames da *Lex Mater*. Tal prerrogativa autoriza as Cortes de Contas não só a deixar de aplicar as regras tidas como inconstitucionais, mas também a não homologar os atos ou contratos nelas fundados.

Assim, no sistema jurídico nacional, cabe aos Tribunais de Contas estaduais – e municipais, onde houver – o relevante papel de realizar o controle de constitucionalidade de normas municipais, inclusive as que possuam conteúdo tributário. As Cortes de Contas poderão, nesse sentido, adotar medidas que combatam posturas contrárias aos preceitos da Lei Maior, podendo resultar na declaração de inconstitucionalidade de tributos instituídos ou cobrados de modo dissonante aos ditames constitucionais que regem a tributação municipal.

26 “Municípios e Tribunais de Contas. A Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, art. 31, § 4º), mas permite que os Estados-membros, mediante autônoma deliberação, instituam órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios (*RTJ* 135/457), incumbido de auxiliar as Câmaras Municipais no exercício de seu poder de controle externo (CF, art. 31, § 1º)” (STF – **ADI nº 687**, *DJ* 10/02/2006).

8. A omissão normativa tributária dos Municípios

No exercício de suas competências federativas, o Município passa a deter a prerrogativa irrenunciável de exigir que os indivíduos lhe forneçam os recursos econômicos necessários ao custeio das atividades voltadas ao atendimento dos interesses da população, razão por que a Carta Magna lhe outorga o poder de tributar. Tal poder representa a capacidade constitucional que impõe ao Poder Público municipal estabelecer valores econômicos compulsórios, visando ao custeio de suas atividades primárias e secundárias, como um modo de cooperação financeira coletiva para a manutenção de suas atividades institucionais.

Assim, as receitas tributárias municipais são os recursos financeiros obtidos em caráter permanente por esses entes públicos, os quais são capazes de gerar um acréscimo patrimonial durável ao erário, constituindo, portanto, obrigações constitucionalmente impostas aos Municípios a efetiva instituição e cobrança dos tributos de sua titularidade.

Apesar disso, um fato contingente já se tornou praxe na realidade gerencial de muitos Municípios brasileiros: a ausência de instituição e cobrança de tributos municipais por falta de norma local, produzindo a chamada inconstitucionalidade por omissão.

A inconstitucionalidade por omissão ocorre quando não são editados os atos legislativos ou administrativos normativos necessários para que se tornem plenamente aplicáveis os ditames constitucionais. Isso resulta na indesejada ineficácia dos institutos e valores da Constituição, assim causada pela omissão normativa do Poder Público, ao que se denomina síndrome da inefetividade.

Cabe ressaltar que essa inefetividade ocorre em certa matéria cujo disciplinamento normativo deveria ter se dado pelo legislador infraconstitucional, por exemplo, através de uma lei ordinária

ou complementar instituindo certo tributo. Desse modo, considera-se que a omissão normativa se refere a um instituto ou direito previsto constitucionalmente, mas cujo exercício encontra-se obstado pela inércia do legislador, incumbido de produzir a norma infraconstitucional regulamentadora.

É justamente essa a situação de vários Municípios brasileiros, os quais deixam de instituir e cobrar tributos de sua competência, resultando, tal omissão normativa, na antijuridicidade não só de âmbito constitucional, mas também na transgressão do preceito infraconstitucional que veda a renúncia de receita, expressamente previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

De fato, como os valores das receitas e despesas da Administração municipal se encontram estimados e autorizados pela Constituição e pela lei orçamentária anual, ao Poder Público local se imputa o dever de arrecadar todos os recursos de que necessita, efetuando, por outro lado, os gastos permitidos, visando à consecução do bem comum.

Assim, é obrigação legal do Município angariar, de forma efetiva, todos os recursos tributários previstos na Constituição, combatendo a evasão fiscal e evitando os atos de renúncia de receita (arts. 11 e 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal).²⁷

Apesar disso, uma parcela significativa dos Municípios brasileiros vem deixando de instituir e cobrar os tributos de sua competência, muitos dos quais sequer editaram normas

27 Art. 11 da LRF: "Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos".

instituidoras de impostos de absoluta relevância para o custeio de suas atividades, como é o caso do ISS²⁸ e IPTU.²⁹

Além de constituir espécie improbidade administrativa que causa manifestos prejuízos ao erário público, como tal capitulado na Lei nº 8.429/92,³⁰ tais omissões contribuem para enfraquecimento do papel constitucional das entidades municipais, as quais, em boa parte dos casos, passam a sobreviver exclusivamente dos recursos oriundos das transferências de receitas de outros entes federados e do Fundo de Participação dos Municípios, caracterizando, assim, uma inegável situação de mendicância federativa.

Para combater tais omissões inconstitucionais – além das medidas sancionatórias previstas na Lei de Improbidade Administrativa e na Lei de Responsabilidade Fiscal –, a ordem jurídica admite a propositura de três ações judiciais específicas: a ação civil pública, a ação popular e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Todas terão, como fundamento comum, a prova da existência de um preceito constitucionalmente

28 Enquanto a União arrecada, em tributos, quase 40% do seu PIB, os Municípios não arrecadam nem 4% do PIB municipal. Desse modo, somente a título ilustrativo, no que se refere ao ISS, por exemplo, a arrecadação dos Municípios não chega a 2%. Em 2005, a maior arrecadação de ISS foi Goiânia (1,8% do PIB) e a menor, em Macapá (0,4%). Em São Paulo, a arrecadação de ISS foi de 1,5%.

29 A título de exemplo, somente no Estado do Ceará, cerca de metade dos Municípios não instituiu ou arrecadou sequer o IPTU, conforme apuração do Tribunal de Contas local (Fonte: Jornal O Povo, edição de 25/07/2009).

30 Segundo o art. 10 da LIA, constitui ato de improbidade administrativa “agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público”. Neste item, a norma pune, precipuamente, a conduta culposa do agente que exerce, de forma desidiosa, suas funções fazendárias ou de preservação dos bens que integram o domínio público.

assegurado, cuja efetividade esteja dependendo de uma atividade legislativa municipal subsequente.

A ação popular (movida por qualquer cidadão)³¹ e a ação civil pública (movida pelo Ministério Público ou por outras entidades)³² se prestam, nessa hipótese, a combater a omissão do ente municipal em editar a norma instituidora do tributo ou a conduta negligente da autoridade local em não realizar a efetiva cobrança dos tributos. Ambas representam importantes mecanismos processuais de realização do controle difuso de constitucionalidade na esfera de primeiro grau do Poder Judiciário.

Por último, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão só poderá ser ajuizada pelos entes expressamente legitimados (art. 103 da CF), tendo como juízos competentes apenas o STF (omissão de norma federal) ou os tribunais de justiça dos Estados, estes para o caso de omissão normativa de norma municipal, como acontece na situação aqui analisada.

Em todos os casos, a atuação do Ministério Público e dos Tribunais de Contas, aliada à participação do cidadão na

31 O art. 5º, LXXIII, da Constituição Federal assevera que “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”. A ação popular tem por objeto a invalidação de condutas da Administração que se mostrem lesivas ao patrimônio público, à probidade administrativa ou aos interesses difusos gerenciados pelo Estado. O remédio constitucional está disciplinado pela Lei nº 4.717/65, podendo ser ajuizado de forma preventiva ou repressiva, a depender de cada situação concreta.

32 A ação civil pública tem base constitucional (art. 129, III, da CF) e é regida pelas disposições da Lei nº 7.347/85. Funciona como importante instrumento de proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos, como a proteção ao consumidor, ao meio ambiente, dentre outros.

fiscalização da Administração Pública, espelham instrumentos imprescindíveis ao controle da eficiência na gestão fiscal dos Municípios.

Referências

APPIO, Eduardo. **Controle de Constitucionalidade no Brasil**: De acordo com a Emenda à Constituição 45, de 08.12.2004 - Reforma do Poder Judiciário. Curitiba: Juruá, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BARRETO, Alex Muniz. **Direito Administrativo Positivo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Constitucional** – Sinopses Jurídicas. São Paulo: Edijur, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros. 2000.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Nelson Nery. **Curso de Direito Municipal Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. v. I, São Paulo: Saraiva, 1990.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

GOMES JÚNIOR, Luiz. **Tribunais de Contas – Aspectos Controvertidos**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOPES, Alfredo Cecílio. **Ensaio sobre o Tribunal de Contas**. São Paulo, 1947, p. 213

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**.
17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Direito Tributário**. 2. ed. São
Paulo: Edijur, 2012.

Competência Tributária Municipal

Saulo Medeiros da Costa Silva

1. Considerações Iniciais

Entende-se por Estado “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território” (DALLARI, 2000, p. 72). Neste sentido, não pairam dúvidas de que o Estado, enquanto entidade estrutural, dotado de personalidade jurídica, corporificado na máquina administrativo-estatal, instrumentalizada por meio de pessoas físicas, gera custos altíssimos para a sociedade, que efetivamente arca com essas despesas.

É inegável que para manter a máquina administrativa e prestar serviços públicos, em busca de garantir o bem comum, o Estado precisa arrecadar recursos financeiros para custear as aludidas despesas, e por isso, pode explorar uma atividade econômica, bem como o seu patrimônio imobiliário, sendo estas receitas denominadas de originárias, cuja característica marcante é a não utilização do poder de império. Essas receitas, hodiernamente, são insignificantes para fazer frente as despesas dos entes federados.

A principal receita pública dos entes políticos são as receitas tributárias, ou derivadas, que derivam do patrimônio dos particulares, compulsoriamente. Neste sentido, não pairam dúvidas de que o Estado pode utilizar o poder de tributar para instituir e arrecadar tributos objetivando a prestação dos serviços públicos.

Todavia, se por um lado o Estado precisa tributar para custear as suas despesas, por outro não poderá fazê-lo de forma ilimitada, pelo contrário, deverá observar, obrigatoriamente, as “Limitações do Poder de Tributar”¹, que são: os princípios, as imunidades e a competência tributária.

O objeto de estudo deste capítulo limitar-se-á a competência tributária com ênfase na municipalidade, sendo as demais espécies de limitações estudadas separadamente noutro capítulo deste livro.

Antes de abordarmos a competência tributária faz-se mister tecer breves considerações sobre o federalismo brasileiro, considerando a correlação e interdependência existente entre eles.

2. Comentários iniciais sobre o Federalismo

O Estado, de acordo com a divisão clássica, poderá ser unitário ou federal. O Estado unitário é aquele em que existe um poder central detentor do poder político que pode, por questão operacional, desconcentrar-se administrativamente, todavia, sempre subordinado hierarquicamente à administração central – como foi o Brasil Imperial e ainda é a França; ou federal quando conjugam vários centros autônomos de poder político.

Neste momento, já podemos externar que o Brasil é um Estado Federal, fazendo a devida advertência de Dallari (2000, p.

1 Nomenclatura adotada pela Constituinte insculpida na Seção II do Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional.

254) de que o “Estado Federal indica, antes de tudo, uma forma de Estado, não de governo”.

De forma introdutória, ainda cumpre esclarecer que não existe um federalismo único e insofismável, pelo contrário, cada Estado plasma o seu modelo de federalismo pautado na sua experiência histórica, cultural e empírica. E não poderia ser de outra forma, já que “o Direito é produto da cultura humana” (TORRES, 2011, p. 350) e cada sociedade, por questões históricas e culturais, produz ou declara o direito para regular as suas necessidades.

Nessa mesma linha, assevera o professor Feitosa (2006) que uma das maiores dificuldades ao abordar o estudo de uma estrutura federal determinada é a inexistência de um padrão, modelo, ou standard de federalismo. Razão pela qual entende que seria melhor falar de federalismos em que cada modelo reflete sua própria experiência histórica e os limites e políticas conjuntas que estabelecem seu marco institucional. Bem como, Gadelha (2010, p. 32) acrescenta que “cada modelo federativo possui “flexibilidade” necessária a se adaptar ao contexto circundante, de modo que não haja regra teórica precisa e aplicável a cada Estado Federal formado”.

Etimologicamente, federação (do latim *foedus*) quer dizer pacto, aliança. Ressalve-se que não se trata de mera aliança efêmera e transitória e sim de uma união duradoura, como bem explicita Gadelha (2010, p. 28) como “elos inquebráveis de união”. Nesta linha diz-se Estado Federal aquele formado pela união permanente de estados-membros.

Avançando no estudo da Federação, Manguiera (apud BONAVIDES, 2010, p. 200) leciona que:

[...] onde a tutela constitucional garante a autonomia dos Estados, onde estes participam de competência constitucional própria, onde a

Constituição não se reforma sem a audiência e o consentimento dos Estados-membros, onde, por último, acima da vontade dos componentes da organização política, paira uma instância judiciária superior, tribunal supremo, com poderes para dirimir conflitos porventura suscitados entre a União e os referidos Estados.

É consenso na doutrina que o marco temporal inaugural do federalismo é a Constituição Norte Americana de 1787, que transformou os Estados Confederados em Estado Federal, com uma única soberania, e poder político compartilhado pelas unidades federadas. A federação norte-americana formou-se a partir de um processo centrípeto em que Estados soberanos abdicaram de sua soberania para formar um Estado Federal tornando-se mais resistentes e competitivos em relação às nações estrangeiras.

3. Federalismo Brasileiro

Com a revolução republicana Rui Barbosa implantou, no Brasil, no Governo Provisório e através de decreto, o sistema federativo. Esse sistema implantado, e de certa forma, o próprio Rui Barbosa, foi criticado por Bonavides (2010, p. 208), por entender que recebemos “instituições segundo o espírito e a letra das ideias que haviam medrado cem anos antes, entre os constituintes de Filadélfia”, com “esquema de organização política do País descendente do federalismo clássico.” E “essa imitação configurou invariavelmente ausência de originalidade contributiva da parte do elemento nacional politizado”.

Tal crítica é asseverada por Gadelha (2010, p. 50) ao lembrar que em 1891 o Estado brasileiro passou a adotar a forma federativa dual, passando a dispor da limitada e restrita autonomia

dos Estados-membros. Houve, portanto, a importação do modelo norte-americano, com uma negação, em grande medida, da autonomia estatal.

Em linhas gerais, para entender o surgimento do Estado Federal Brasileiro, e a sua tradição centralizadora e autoritária, faz-se mister retroagir no tempo para alcançar o período do “descobrimento/achamento” do Brasil pelos europeus e lembrar que o processo de colonização foi fortemente exploratório, fazendo surgir pontualidade/nodularidade de exploração de riquezas em determinadas regionais, com pólos separados e tendentes à autosuficiência. A partir de então, como embrião ou vocação federalista, o território nacional foi dividido em 12 (doze) capitânicas hereditárias, que, de certa forma, possuíam autonomia, mesmo dentro de um Estado unitário, chegando ao ponto de ser afirmado que a consolidação da estrutura federal na República como mera formalização ou declaração daquela federação materialmente já existente, com suas incoerências e vícios.

Para não nos perdemos nos contornos históricos, todavia sem desprestigiar a importância do estudo das Constituições do Brasil, saltaremos para a Constituição Federal de 1988 analisando, de forma sucinta, os traços do federalismo atual brasileiro.

A Constituição de 1988 modifica profundamente a posição do Município na Federação, considerando-o componente da estrutura federativa. [...] Acolhe-se assim a reivindicação de municipalistas clássicos, como Hely Lopes Meirelles e Lordelo de Melo, que pleitearam com insistência e veemência a inclusão dos Municípios no conceito de nossa Federação (SILVA, 1992, p. 544).

Mesmo sendo regra, a distribuição de competência *dual*, formada por duas órbitas de governo: a central e as regionais (União e Estados federados), no Brasil, o sistema constitucional eleva os Municípios à categoria de entidades autônomas, isto é, entidades dotadas de organização e governos próprios e competências exclusivas. Com isso, a Federação brasileira adquire peculiaridade,

configurando-se, nela, realmente três esferas governamentais: a da União (governo federal), a dos Estados Federados (governos estaduais) e a dos Municípios (governos municipais), além do Distrito Federal, a que a Constituição agora conferiu autonomia.

O município brasileiro, diferentemente de outras nações, é reconhecido, constitucionalmente, como “ente estatal integrante² da Federação, como entidade política-administrativa, dotada de autonomia política, administrativa e financeira” (MARTINS, 2001, p. 677). A autonomia política decorre da eleição direta dos Prefeitos, Vice-Prefeito e Vereadores; a autonomia administrativa é perceptível pela auto-organização dos serviços administrativos municipais; e por fim, a autonomia financeira pela arrecadação dos tributos de sua competência, bem como pela participação nas receitas tributárias da União e dos Estados-membros.

Ressalve-se ainda que, no Brasil, a segurança jurídica das autonomias de competência coincidentes com a preservação do federalismo encontra-se dentre as matérias excluídas de reforma da Constituição. O federalismo, ao ser protegido por cláusula pétrea, confunde-se com uma espécie de princípio de proibição de retrocesso ao centralismo ou ao Estado unitário (TORRES, 2011, p. 354).

Essas considerações sobre o federalismo são suficientes para adentrarmos no campo do estudo das competências tributárias.

2 Ferrenha é a crítica de Carrazza (2002, p. 143) ao afirmar que embora o art. 1º da Constituição Federal estabeleça que a República brasileira seja formada pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios, estes não integram, no plano concreto, a Federação considerando que não influem, nem muito decidem, no Estado Federal, como também não participam da formação da vontade jurídica nacional pois não integram o Congresso pela ausência de representantes no Senado (Casa do Estados) e na Câmara dos Deputados (Casa do Povo).

4. Poder Tributário

A priori, antes de aprofundar o tema, cumpre asseverar que o poder tributário pertence ao Direito Constitucional e não ao Tributário. Diz-se isso porque a estruturação do poder de tributar do Estado, como manifestação da soberania Estatal, ocorre com a implantação do seu sistema tributário (SOUZA, 2010, p. 55), que, no caso do Brasil, foi calcificado na Carta Magna, no Título VI, Capítulo I, sob a denominação “DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”, nos arts. 145 ao 156 que dispõem sobre os princípios gerais; as limitações do poder de tributar; dos impostos da União, Estados e Distrito Federal, Municípios³.

Esse entendimento é precioso para compreendermos que “esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário” (BORGES, 2001, p. 25). E não é outra a posição de Rubens Gomes de Sousa (apud BORGES, 2001, p. 25) que adverte: “a atuação do Estado, no setor tributário, se faz através de relações de direito e não de simples relações de poder ou de soberania”. No mesmo sentido, com olhar crítico e apurado, Carrazza (2002, p. 428) exaure o assunto dispondo que:

[...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder Tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da

3 Frise-se que a repartição de receitas tributárias, previstas dentro do Capítulo I, ao nosso sentir, não faz parte do sistema tributário e sim do Direito Financeiro. A repartição de receita tributária é tema objeto do Direito Financeiro e não Tributário, já que este limita-se a disciplinar da competência tributária prevista na CF/88 até a extinção do crédito tributário, sendo, os momentos posteriores, como a repartição destes recursos campo do direito financeiro.

pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional”. [...] “Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas tem, no Brasil, poder Tributário. Poder Tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder Tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

O poder tributário é expressão do poder político e manifestação da soberania estatal que, originariamente era ilimitado e encontrava-se nas mãos da Assembleia Nacional Constituinte que “tudo” podia criar. Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado (COSTA, 2001, p. 56).

Hensel (*apud* Borges, 2001, p. 30) entende que: “Potere tributário e competenza tributaria dunque non coincidono. Possono essere attribuite competenze tributarie anche ad Entiche in si non hanno poteri derivanti da um diritto di sovranità statale”. Carnellutti (*apud* SOLER, 2003, p. 21) entende que o Estado pode assumir duas posições no Direito a dependendo da sua situação, podendo ser sujeito de uma relação jurídica ou figurar como soberano: “se ha reparado en la doble posición que el Estado puede asumir en el derecho, distinguiendo la situación en la que el Estado es sujeto de una relación jurídica de aquella otra en la que es soberano”.

Percebemos três fases no processo de penetração jurídica no campo tributário. A primeira seria decorrente do poder tributário soberano do Estado em estruturar e distribuir as competências tributárias entre as pessoas políticas da federação. Nessa fase, pode-se falar em poder soberano, já que a Assembleia Nacional Constituinte possui amplo poder para estruturar o sistema tributário, somente limitado pelos direitos naturais que antecedem a própria norma fundamental, como o direito de propriedade que inibe o tributo confiscatório da propriedade privada etc.

Na segunda fase, deixa de existir o poder soberano tributário cedendo a uma relação jurídica tributária na qual não existe mais poder e sim direitos e obrigações entre o ente político e o contribuinte ou responsável tributário.

Nessa fase, os entes devem instituir os tributos com observância aos limites estruturais constitucionais da competência tributária, dos princípios constitucionais e das imunidades tributárias, logo, possuem o direito de tributar e o contribuinte tem o dever de pagar os tributos, todavia, também possui o direito de só pagá-lo se estiver em estrita observância ao processo legislativo, se tiver sido instituído pelo ente da federação competente, se tiver sido instituído em observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e não-confisco, da irretroatividade, anterioridade, segurança jurídica etc. O contribuinte só tem o dever de pagar o tributo justo, ou seja, aquela porção da sua riqueza que não comprometa o mínimo existencial, bem como apenas o indispensável para que o Estado possa garantir o bem comum.

A terceira fase, denominada arrecadação tributária, reveste-se, também de dever-direito e não poder tributário, já que a administração tributária deverá lançar ou homologar os lançamentos tributários – bem como cobrá-los, em estrita observância ao princípio da legalidade – não lhe existindo discricionariedade para tributar ou não, aplicar multa ou não, e, principalmente, aos

direitos constitucionais dos contribuintes insculpidos nos arts. 150 e seguintes da Carta Magna.

Por essas razões, entendemos que o Estado, na segunda e terceira fase, desvincula-se da ideia de poder fazendo surgir relação jurídica em que figura como sujeito de direitos e obrigações.

Em que pese a distinção do poder tributário da competência tributária a doutrina e o próprio legislador utilizam tais termos como sinônimos, o que, ao nosso entender, deve ser evitado como forma de limitar a atuação feroz do Estado que se utiliza do poder de império para massacrar o contribuinte com uma carga tributária sufocante e obrigações tributárias acessórias desmedidas.

Por fim, frise-se que essa confusão terminológica não ocorre apenas no Brasil. O jurista argentino Fantin (2010, p. 01) leciona que “El poder tributario, o poder de imperio, o potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos a su favor, cuyo pago serán exigidos a aquellos que se encuentran bajo su competencia tributaria territorial”. Na verdade a faculdade que o ente tributante tem para criar o tributo decorre do exercício da competência tributária e não do poder tributário.

5. Competência Tributária

Agora já podemos tratar a competência tributária como um direito do ente político de instituir os seus tributos, previamente delineados na Constituição, e não como mera relação tributária de força.

Além disso, também já incluímos a competência tributária como limitação constitucional ao direito de tributar, que também sofre limitação dos princípios constitucionais e da imunidade. As imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, ao passo que os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária.

Neste sentido, Costa (2001, p. 36 e 37) sintetiza que “A competência tributária é o resultado de regras positivas e negativas que a delinham e demarcam”.

Pois bem, a repartição constitucional de competência tributária, também conhecida por discriminação de rendas, é requisito indispensável para garantir, *in abstracto*, a autonomia financeira dos entes federados.

Como visto, a repartição de competência tributária está prevista na Constituição Federal e, apenas ela, através de Emenda Constitucional, poderá alterá-la, com a ressalva de que tal alteração não pode comprometer a forma federativa de Estado que é cláusula pétrea. De forma diversa, Carraza (2002, p. 144) entende que “a autonomia municipal não é uma cláusula pétrea. O Congresso Nacional, no exercício de seu poder constituinte derivado, pode, querendo, aprovar emenda constitucional que venha a diminuir ou, mesmo, a eliminar a autonomia dos Municípios”.

Apenas tem competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, pois, apenas elas possuem Poder Legislativo e apenas a lei pode instituir tributo. Apenas a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem tributar, logo, encontram-se excluídas do rol de competentes, o Território (que não existe na atualidade, mas pode, a qualquer momento, ser criado), as autarquias etc.

O Brasil outorga competência tributária impositiva aos municípios em nível constitucional, “outros países outorgaram-na, por legislação ordinária, mas tal delegação do poder central ou dos entes federados é excepcional.” (MARTINS, 1990, p. 522).

A competência tributária é aptidão, constitucionalmente qualificada, para as pessoas políticas (entes federados) criarem tributos. Inclui a faculdade de criar, ou não, modificar, alterar, remir, anistiar e isentar. Acrescenta Gadelha (2010, p. 69), que “a competência tributária constitui o alfa e o ômega da tarefa tributante, estabelecendo o início e o fim de exercício do ente federado”.

Importante destacar que a Constituição Federal de 1988 não criou tributos, preferiu introduzir um manual de competências tributárias para que os entes políticos instituíam os seus tributos. Dentre as principais características da competência tributária podemos citar a indelegabilidade (não poderá ser delegada para outrem), irrenunciabilidade (a pessoa política não goza da faculdade de dispor dos tributos, não lhe sendo constitucional renunciar ao direito de instituí-los), incaducabilidade (a competência tributária não está vinculada a qualquer prazo fatal, podendo ser exercida a qualquer momento), privativa (somente o ente político definido constitucionalmente pode exercer a competência, implicando vedação expressa do seu exercício por pessoa diversa da prevista na Constituição) e inalterável por lei infraconstitucional (a competência tributária só pode ser alterada por Emenda Constitucional).

5.1 Competência tributária municipal

A Assembleia Nacional Constituinte, utilizando o seu poder de tributar, outorgou competência tributária para que os municípios possam instituir, além das taxas, contribuição de melhoria, contribuição previdência dos seus servidores, 03 (três) impostos. São eles:

Art. 156. [...]

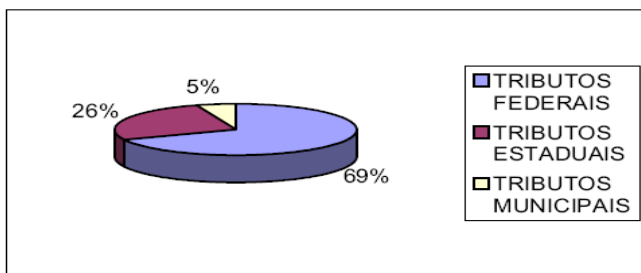
I - propriedade predial e territorial urbana;

II - 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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

Ou seja, os Municípios podem instituir o Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU; Imposto sobre transmissão, inter vivos, de bens imóveis – ITBI; e o Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN. Ressalve-se que competência tributária municipal é originária, conferida diretamente pela Constituição.

Assim como os Municípios, os Estados-membros também possuem apenas três impostos, no caso do último seria o ICMS, ITCMD e IPVA. Ao passo que a União possui nove impostos (IR, IOF, II, IE, IPI, ITR, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos da competência residual da União e Impostos extraordinários de guerra). Pois bem, graficamente⁴, no que tange a arrecadação dos entes tributantes, teríamos:



Percebe-se que aos Municípios foram atribuídos tributos de pouca representatividade econômica, inviabilizando o *self-government*. E isso ocorre, principalmente, porque “sua base de tributação está bastante ligada ao meio urbano, quando se sabe que pequena parte dos Municípios brasileiros pode ser considerados como efetivamente urbanos” (BREMAEKER, apud Gadelha, 2010, p. 73).

4 Gráfico elaborado em co-autoria Raymundo Juliano Rego Feitosa.

Analisando de forma pontual, percebemos que nos municípios menores não existe arrecadação tributária, pelas seguintes razões:

- a. As prestações de serviços ocorrem de forma precária e na informalidade, o que já elimina/reduz a incidência do ISS;
- b. A quase integralidade dos imóveis não são registrados na Prefeitura, eliminando a incidência do IPTU;
- c. Partindo da premissa de que os imóveis não são escriturados, também não são transferidos por escritura pública e sim contrato particular, eliminando a incidência do ITBI; e, ainda
- d. Quanto aos imóveis registrados no banco de dados das Prefeituras, os gestores preferem não arrecadar o IPTU destes contribuintes para não se desagradar com os eleitores.

Objetivando minimizar esta distorção do pacto federativo, a Constituinte, além da arrecadação dos impostos, previu que os Municípios teriam direito ao Fundo de Participação dos Municípios, composto por 22,5% da arrecadação do IPI e do IR, com uma distribuição proporcional à população de cada unidade, sendo 10% do fundo reservados para os Municípios das Capitais⁵; além da repartição dos impostos dos Estados-membros e da União, da seguinte forma:

- a. 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do IR- Fonte (IRPF), incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles (municípios), suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem;
- b. 50% (cinquenta por cento) do produto de arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis nela situados. O limite

5 Ministério da Fazenda, Estudo Tributário nº. 8.

- pode atingir 100% (cem por cento) para os Municípios, caso estes se dediquem às atividades de fiscalização e cobrança de tributos, desde que dessa atividade não resulte redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal;
- c. 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do IPVA, relativo aos veículos automotores licenciados em seus territórios;
 - d. 25% (vinte e cinco por cento) do montante entregue pela União, a título de IPI, aos Estados e DF, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados. Como o montante referido é de 10% (dez por cento), o percentual aqui repartido será de 2,5% ($25\% \times 10\% = 2,5\%$);
 - e. 25% (vinte e cinco por cento) do produto de arrecadação do ICMS ($3/4$, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até $1/4$ de acordo com a lei estadual, desde que não exclua, por completo, a participação do município;
 - f. 70% (setenta por cento) do produto de arrecadação do IOF-Ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Município de origem, no qual houver extração de ouro;
 - g. 25% (vinte e cinco por cento) entregue pela União ao Estado (em que se situe o município), a título de CIDE - Combustível. Como o montante referido é de 29% (vinte e nove por cento), o percentual aqui repartido será de 7,25% ($25\% \times 29\% = 7,25\%$) (MAILER, 2011).

Em que pese a repartição das receitas tributárias dos demais entes, com exceção do Distrito Federal, com os municípios as receitas deste integrante da federação são insuficientes para custear as suas despesas. A centralização das competências, inclusive tributárias, no governo central, indubitavelmente, causa um forte desequilíbrio do pacto federativo tornando os Municípios

“parasitas” dos recursos da União. Nesse sentido, Gadelha (2010, p. 81) acrescenta que “a maciça proliferação de Municípios, despidos de qualquer espécie de estrutura, mas que passam a significar mais “parasitas” dos recursos dos Municípios”. Acrescentando, Carrazza (2002, p. 596/597) adverte que “hoje é público e notório que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão – uns mais, outros menos – sucumbindo à míngua, sendo obrigados a pedinchar as benesses da União”.

Existe no Brasil, mais de 5.500 municípios, número assustador que deve ser repensado objetivando diminuir os gastos públicos.

6. Considerações finais

Por fim, reiteramos e filiamos-nos ao entendimento de que nas relações jurídico-tributárias o Estado não exerce sobre o sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável) o Poder Tributário, sendo apenas detentor de Direitos e obrigações. Se, por um lado possui o Direito de instituir, através de lei, os tributos previstos no seu campo de competência constitucional tributária, por outro, deverá observar as limitações constitucionais ao exercício desta competência, que são os princípios, as imunidades e as competências dos outros entes que também servem de limite para aquele direito. Marins (2009, p. 23) ainda acrescenta que “nos sistemas constitucionais, “o poder tributário”, enquanto poder juridicizado está necessariamente subordinado, limitado, condicionado e restringido pela prevalência de garantias”.

Não é por outra razão que Borges (2001, p. 25) ratifica que “esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário”.

Partindo de um silogismo, que tem como premissa menor que o Estado exerce o seu poder de império fundamentado na sua soberania, e como premissa maior que a soberania estatal,

do ponto de vista tributário, se exaure no âmbito constitucional, podemos concluir que, após o desenho constitucional do sistema tributário – com parte imutável para o Constituinte Derivado, não há mais o poder de império para tributar e sim Direito a exercer a sua competência tributária de instituir os seus tributos previstos na Carta Magna.

Reforçamos que o contribuinte não é súdito dos entes tributantes e sim detentor de Direitos e obrigações, dentre eles o de pagar tributos dentro da sua capacidade contributiva e com a preservação do mínimo existencial. Ademais, se outrora prevaleceu no Direito Pátrio o legalismo e o constitucionalismo, atrelados ao positivismo exacerbado de Hans Kelsen, hoje, prepondera o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo, devendo todas as normas serem analisadas sob à luz da Constituição Federal. Frise-se que os princípios constitucionais (capacidade contributiva, legalidade, não confisco, segurança jurídica etc.) deixaram de ser normas pragmáticas para serem princípios constitucionais com força normativa e de observância obrigatória por todos os representantes dos três Poderes do Estado, seja como horizonte/limites na elaboração das normas, seja como fim a ser alcançado pelo Estado-Julgador na aplicação das normas.

Em decorrência do neoconstitucionalismo, devem-se efetivar os direitos fundamentais, entre eles o da tributação justa, colocando o contribuinte no centro da tributação e não a arrecadação como núcleo daquela. Isso por que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito

ao ser humano, não um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detentores do poder (BECHO, 2009).

O Direito Tributário não existe para confirmar o poder político-econômico, mas sim para conformá-lo; não existe para criar invencíveis prerrogativas fiscalizatórias e arrecadatórias, mas sim para discipliná-las. O Direito Tributário não existe para ampliar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária (MARINS, p. 2009, p. 22)

Noutro giro, enfatizamos que o Federalismo adotado pela Constituição brasileira de 1988 acolhe os Municípios como entidades autônomas, igualmente aos Estados, o Distrito Federal e a União⁶, fundadas na descentralização, enquanto medida de aproximação dos entes estatais às necessidades das pessoas e eficiência administrativa. Todavia, em que pese a intenção da constituinte em conferir autonomia aos Municípios, concentraram os tributos com maior arrecadação para a União e os de menor expressividade para os Municípios.

Ademais, os impostos municipais possuem nítido viés urbano, quando a maioria dos Municípios brasileiros tem feições rurais dificultando ainda mais a obtenção de recursos próprios e tornando-os parasitas dos repasses de recursos dos demais entes da federação.

Por fim, mostra-se indispensável para o desenvolvimento dos Municípios uma Reforma Tributária, com a distribuição de competências tributárias observando as suas particularidades, bem como desconcentrando a arrecadação da União, fracionando-a

6 Art. 1º da Constituição Federal: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...].

para os Estados e os Municípios que são os entes mais próximos da realidade fático-social da população.

Referências

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº. 35/2001. Malheiros Editores: São Paulo: 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo. Malheiros. 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FANTIN, Graciela R. Manera de. **Principios de Derecho Constitucional Tributario**. Córdoba: Alveroni Ediciones, 2010.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **XV Congresso Nacional do CONPEDI - Manaus: 15, 16, 17, e 18 de Novembro de 2006**.

Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/raymundo_juliano_feitosa.pdf> Acesso em: 10 abr. 2012.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

MAILER, Daniela Tadei. **Repartição da receita é tema do direito financeiro**. 30 setembro 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-set-30/reparticao-receita-tema-direito-financeiro-nao-tributario>. Acesso em: 23 nov. 2012.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 6, Tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Estudo Tributário N° 08: Sistema e Administração Tributária - Uma Visão Geral**. Secretaria Da Receita Federal, Coordenação-Geral De Política Tributária. Brasília: Agosto, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>> Acesso em: 01 nov. 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 8. ed. rev. ampl. de acordo com a nova constituição. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopses Jurídicas Direito Tributário**. 2. ed. CL EDIJUR: São Paulo, 2012.

SOLER, Osvaldo H. **Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria**. Buenos Aires: La Ley, 2003.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **O Poder de Tributar e o Estado brasileiro no cenário econômico atual**. São Paulo: MP Ed., 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

Os Municípios e as limitações Constitucionais ao poder de tributar: princípios e imunidades

Rachel Nogueira de Souza

1. Estabelecendo premissas iniciais

De acordo com a doutrina de Robert Alexy, sendo o sistema um conjunto formado por elementos, o sistema jurídico tem como seus elementos as normas jurídicas, que podem ser divididas em princípios e regras. Estas últimas prescrevem imperativamente uma exigência – impõem, proíbem ou permitem, não se admitindo a coexistência simultânea de regras contraditórias, enquanto que o conflito de princípios se resolve pela técnica da ponderação, não havendo hierarquia entre eles.

Entretanto, deparando-se o operador do direito com um conflito entre uma regra e um princípio, qual deverá prevalecer? Para solucionar a questão, importante analisar o voto do Min. Cesar Peluso proferido na Medida Cautelar em Ação Cautelar n. 1657. Naquela oportunidade, a Indústria de Cigarros pretendia que fossem anulados os atos da administração tributária que interditou seu estabelecimento e cancelou o registro especial para industrialização de cigarros, em virtude do não adimplemento de obrigações tributárias. O posicionamento foi no sentido de que, não obstante exista jurisprudência da Corte pela impossibilidade

de sanções políticas por parte do Fisco, tal não seria o caso, tendo em vista o princípio da extrafiscalidade, que inclui todos os casos não vinculados à arrecadação, mas sim tem por fundamento estimular determinado comportamento nos indivíduos. *In casu*, buscou-se o desestímulo a fabricação de cigarros.

Assim como no caso concreto, toda vez que o aplicador do direito se deparar com regra que, mesmo razoável de forma genérica, se mostra incompatível com princípio no caso concreto, este último deve prevalecer como meio de dar harmonia ao sistema.

Como dito anteriormente, as normas jurídicas podem ser divididas em princípios e regras, sendo que estes primeiros são o ponto de partida para a compreensão do sistema. Os princípios são normas jurídicas de otimização, de acordo com Canotilho, servindo de fundamento para aplicação prática do direito de modo a harmonizar o sistema para que haja um balanceamento de valores e interesses.

Na seara tributária, sendo o Estado uma instituição administrativa e política que precisa captar recursos para manter sua estrutura e disponibilizar serviços públicos, ele o faz mediante a cobrança de tributos. E para que esta cobrança aconteça, a Carta Magna previu princípios para o equilíbrio da relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte.

O termo “limitações constitucionais ao poder de tributar” corresponde ao termo que foi popularizado sob a égide da Constituição de 1946 por Aliomar Baleeiro, que o associou às imunidades fiscais. No entanto, evoluiu-se nesse conceito para abarcar também vedações de privilégios odiosos, de discriminações e os princípios constitucionais tributários.

A Constituição atual estabeleceu as limitações ao poder de tributar através de princípios e regras que visam proteger o cidadão contra os abusos dessa competência do Estado, ou seja, são normas que impõem condutas negativas às pessoas competentes

para exercer o poder tributário. Vale transcrever as palavras de Cruz (2006, p. 34):

A rigidez e a forma escrita de nosso modelo constitucional, desde 1824 até os tempos atuais, se traduziu numa forma de limitação ao poder tributário, sendo que no caso da Carta da Primavera de 1988, o formato analítico e exaustivo escolhido pela Assembleia Constituinte de 1987 apenas acentuou tais limitações, reforçadas por um regime federativo e republicano único no mundo, erigindo à cláusulas pétreas a grande massa das imunidades e dos princípios limitadores ao poder tributário, posto que especializações dos direitos e garantias individuais.

Tendo as palavras do referido doutrinador em mente, passa-se a análise das limitações constitucionais ao poder tributar sob a ótica do Direito Tributário Municipal, traçando os principais pontos que devem ser de atenção para o estudioso da área.

2. Princípios Constitucionais Tributários: uma análise sob a ótica do Direito Tributário Municipal

Analisando especificamente os princípios, Carvalho (2010, p. 191) afirma que:

[...] em Direito, utiliza-se o termo 'princípio' para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar

normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem consideração da norma.

Desta forma, utilizando-se da ótica de que os princípios podem significar tanto critérios objetivos quanto um valor, analisar-se-ão, a seguir, alguns princípios tributários e seu reflexo no âmbito municipal:

- a. princípio da capacidade contributiva - “a capacidade contributiva do sujeito passivo foi o padrão de referência básico para aferir-se o imposto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente” (CARVALHO, 2010, p. 213). Dessa definição, observe-se que, à medida que se considera a possibilidade econômica como critério para instituição do tributo, tem-se um limite objetivo, ligado ao princípio da igualdade. No entanto, havendo impossibilidade de mensuração no caso concreto, conforme estabelece o §1º do art. 145 da CF¹, tem-se um valor.

No âmbito do Direito Tributário Municipal, há que se verificar a relação do princípio da capacidade contributiva com a possibilidade de alíquotas progressivas no ITBI e no IPTU.

Sabe-se que ambos os tributos são denominados pela doutrina tradicional como impostos reais, ou seja, aqueles que apenas

1 Art. 145 (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

levam em consideração a matéria tributária, abstraindo condições individuais de cada contribuinte. A expressão “sempre que possível”, expressa no texto constitucional se justificaria pela dificuldade na aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos ditos reais, onde, supostamente, não deveria ser levada em conta a capacidade econômica do sujeito passivo. Assim, estes impostos não poderiam possuir caráter extrafiscal, muito menos representar veículo para aferir a capacidade contributiva.

Ocorre que a Constituição Federal de 1988, ao tratar da competência dos municípios para instituir o IPTU, previu, desde logo, que este poderia ser progressivo no tempo, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Mesmo com tal previsão, o STF entendia que o IPTU não poderia ser graduado segundo a capacidade contributiva por ser imposto de natureza real (RREE 153.771; 192.732; 193.997; 194.036; 197.676; 204.827).

A jurisprudência daquela Corte apenas passou a considerar a possibilidade da progressividade do IPTU após a Emenda Constitucional n. 29/00, possibilitando a aplicação do princípio da capacidade contributiva neste imposto dito real.

A partir de então, passou a revisar a premissa de que o princípio da capacidade contributiva autorizava a progressividade nos impostos pessoais e a vedava nos impostos reais. Contudo, não se afastou totalmente os fundamentos desta distinção. Neste sentido, observa-se o enunciado n. 668 de Súmula do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Ora, o IPTU tem natureza real, porque não leva em conta as condições pessoais do contribuinte na apuração do valor venal, base de cálculo do imposto, o que implica em concluir que a sua progressividade será aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características, etc). Na verdade, se

considerou duas hipóteses de progressividade do IPTU: a) a progressividade fiscal; b) a progressividade extrafiscal. Esta última, todavia, nada tem a ver com a capacidade contributiva, volta-se apenas a fazer valer a função social da propriedade, como bem leciona Roque Antonio Carrazza (2006, p. 108):

Estamos tentando significar que o princípio da capacidade contributiva, no IPTU, não se revela no inciso II do §1o do art. 156 da Carta Magna. O princípio da capacidade contributiva, também no IPTU, revela-se no já mencionado art. 145, §1o (cuja aplicação a este imposto é declarada no inciso I do §1o do art. 156 da CF) da CF. O IPTU não depende da edição de qualquer plano diretor do Município (art. 182, §§1o e 2o, da CF) para poder ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Com relação à progressividade fiscal, observa-se que a sua dimensão se verifica quando o imposto é cobrado por alíquotas maiores, na medida em que se amplia a base de cálculo de modo a satisfazer a Justiça Fiscal. É de observância obrigatória, posto que decorre da capacidade contributiva e, conseqüentemente, é um corolário do princípio da isonomia.

Contudo, longe ser considerado um princípio implícito, a progressividade é tratada como mera regra, que apenas após a EC n. 29 foi autorizada para fins de cobrança de IPTU, conforme se observa nos precedentes da Corte Suprema:

Imposto Predial e Territorial Urbano. (...) Surge legítima, sob o ângulo constitucional,

lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a EC 29/2000.” (RE 423.768, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 1º-12-2010, Plenário, DJE de 10-5-2011.) No mesmo sentido: RE 586.693, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 25-5-2011, Plenário, DJE de 22-6-2011, com repercussão geral. Vide: RE 437.107-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 23-4-2010.

IPTU. (...) Antes da EC 29/2000, a utilização da técnica de tributação progressiva somente era admitida para assegurar a função social da propriedade (art. 156, § 1º, da Constituição), condicionada nos termos do art. 182, § 2º e § 4º, da Constituição. Era, portanto, inconstitucional a tributação progressiva, com fins extrafiscais, baseada na capacidade contributiva ou na seletividade. Súmula 668/STF” (RE 437.107-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 23-4-2010.) No mesmo sentido: RE 543.023-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 16-8-2011, Segunda Turma, DJE de 19-10-2011. Vide: RE 423.768, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 1º-12-2010, Plenário, DJE de 10-5-2011; AI 582.467-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 22-6-2010, Segunda Turma, DJE de 6-8-2010; AI 583.636-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE

de 30-4-2010; AI 573.560-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 27-3-2007, Segunda Turma, DJE de 4-5-2007; AI 468.801-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 21-9-2004, Primeira Turma, DJE de 15-10-2004.

Dessa forma, não obstante se verifique que com a EC n. 29/00 ficou claro que todo imposto pode ser real e pessoal ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito de direito em razão do seu patrimônio, o STF mantém a distinção entre impostos reais e pessoais bem como a premissa de que o art. 145, §1º, da CF, apenas se referiu a impostos pessoais, tanto que ainda mantém e aplica o enunciado de Súmula n. 656, que diz: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”².

Esperava-se que com a atribuição de repercussão geral sobre a matéria progressividade do IPTU antes e após a EC n. 29/2000 a Corte revisse o seu posicionamento e afirmasse o caráter declaratório e realizador de princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Contudo, o STF se limitou apenas a ratificar o entendimento anteriormente esposado. Neste sentido:

NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO
– ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria

2 Neste sentido: “Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a CF não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.” (STF. RE 234.105, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 8-4-1999, Plenário, DJ de 31-3-2000.)

a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.³

Com a devida vênia, seria mais coerente que a Corte Suprema tivesse declarado a inconstitucionalidade da referida emenda constitucional, posto que considerar a impossibilidade de progressividade do IPTU antes da referida emenda é o mesmo que torná-la ilegítima. A EC n. 29/00 alterou por via reflexa o art. 145, §1º, da CF, por facultar o legislador municipal a graduar progressivamente impostos de caráter inequivocamente real – que seria inalterável, em virtude do que dispõe o art. 60, §4º, da CF.

b. princípio da legalidade – o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal prevê o Princípio da Legalidade, por meio do qual é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributos senão por meio de lei, ou seja, não é

3 STF. RE 586693, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-119 DIVULG 21-06-2011 PUBLIC 22-06-2011 EMENT VOL-02549-01 PP-00126.

possível ao Poder Executivo criar tributos, sem a atuação do Poder Legislativo na produção da lei respectiva. Fácil estabelecer esse princípio como limite objetivo, já que, conforme o que também dispõe o inciso II do art. 5º da CF, não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.

Considerando o estabelecimento de deveres, há que se destacar no âmbito municipal a questão da possibilidade de utilização de planta genérica de valores para determinar a base de cálculo do IPTU.

O cerne da questão está na análise da base de cálculo do IPTU, que consiste, de acordo com o art. 33 do CTN⁴, no valor venal do imóvel, cabendo à legislação municipal determinar os critérios avaliadores dos imóveis e fixar parâmetros a serem adotados pela autoridade lançadora para a aferição do referido valor venal. Na prática, conforme aponta Cintia Estefania Fernandes (2005, p. 336), o valor venal do imóvel “trata-se de valor apurado anualmente, através de lançamento individual ou por presunções relativas, estas efetuadas através das Plantas Genéricas de Valores”. A adoção como critério das referidas Plantas tem como objetivo facilitar e racionalizar o trabalho do Fisco, já que contêm plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado.

A doutrina é pacífica no sentido de que as referidas Plantas têm apenas presunção relativa. Parte da doutrina, no entanto, se posiciona no sentido de que não contraria o CTN a sua elaboração periódica. “A Planta Genérica de Valores deve ser feita ano a ano, não necessitando constar de edição legislativa, ainda que ultrapasse o índice da correção monetária, e será elaborada com base no preço corrente de mercado” (FERNANDES, 2005, p. 343).

4 Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Ocorre que, no entanto, esse não é o entendimento do STJ. De acordo com esta Corte, a Planta Genérica de Valores deve ser publicada por lei (Resp 31.022/RS). No mesmo sentido se posiciona o STF, entendendo pela obrigatoriedade da veiculação da planta por meio de lei formal, uma vez que se trata da fixação da base de cálculo do tributo, sujeita ao princípio da legalidade estrita. Tendo em vista que a fixação ou majoração decorre de lei, imprescindível a publicação. Nesse sentido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I. - É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II. - Agravo não provido.⁵

A alteração da planta de valores nada mais é do que a alteração da base de cálculo. Correspondendo a um dos critérios da regra-matriz, entende-se que não cabe ao executivo, por ato próprio disciplinar, a matéria sem que a Constituição faça qualquer ressalva.

Concluindo, considerando que aumento é diferente de atualização, o acréscimo da base de cálculo (valor venal), deve se dar por lei, em hipótese alguma por Decreto, em observância ao princípio da legalidade.

c. princípio da anterioridade – este princípio também é predominantemente limitativo, uma vez que estabelece que

5 STF, AgRg no AI 420.015-1 – 2ª T – rel Min. Carlos Velloso – j. 22.11.05, DJU de 16.12.05

a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito.

A Emenda Constitucional n. 42/2003, que vedou, em regra, a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da lei que o instituiu ou aumentou, reitera o rol de exceções relativo ao art. 153, III, b, e acrescenta, como situação não sujeita ao lapso temporal de que trata a alínea c do mesmo dispositivo, a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I (IPVA e IPTU).

Isso não quer dizer, no entanto, que este princípio não seja considerado direito fundamental, mas apenas que se autorizou que, no âmbito do IPTU, assim como no do IPVA, não há a necessidade de se aguardar noventa dias para os seus efeitos. Segue trecho do entendimento do STF:

O princípio da anterioridade da lei tributária - imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma constitucional titularizado pelo Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) - representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado. Por tal motivo, não constitui demasia insistir na asserção de que o princípio da anterioridade das leis tributárias - que se aplica, por inteiro, ao IPTU (RT 278/556) - reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apóiam

os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes.

Em suma, instituída a lei que aumentou a base de cálculo do imposto em questão, esse poderá ser cobrado, efetivamente, no primeiro dia do exercício seguinte, independentemente de verificação do princípio da anterioridade, pois a base de cálculo do IPTU constitui exceção ao princípio da anterioridade mínima de 90 dias.

A indelegabilidade da competência tributária suscita questionamentos sobretudo no que diz respeito ao ISS. A Constituição Federal no seu art. 156, III, estabeleceu a competência dos Municípios para estabelecer impostos sobre prestação de serviços, cabendo à Lei Complementar definir, além da hipótese de incidência, quais os serviços se sujeitam a esta incidência.

De acordo com Barreto (2005, p. 31), apenas é tributável o serviço humano que possua valor econômico, complementando este raciocínio afirma o autor que:

[...] só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade na hipótese de incidência porque os sujeitos das ações consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço.

Observe-se que a legislação estadual apenas excepcionalmente pode estabelecer quais os serviços suscetíveis de tributação por parte

dos Estados, e que a regra é que os Municípios tribuem os serviços. No entanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência dominante, isso não quer dizer que a lista prevista na Lei Complementar n. 116/03 seja meramente exemplificativa. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que antes mesmo da referida lei, já se posicionava sobre a taxatividade da previsão dos serviços no Decreto-Lei n. 406, conforme se depreende da ementa abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO 406/68. TAXATIVIDADE. LEITURA EXTENSIVA DE CADA ITEM. INTERPRETAÇÃO AMPLA. POSSIBILIDADE. DECISÃO AGRAVADA ALINHADA COM A JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NESTA CORTE. PRECEDENTES. CONFRONTO ANALÍTICO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. 1. Agravo regimental contra decisão que não proveu agravo de instrumento por o acórdão recorrido encontrar-se alinhado com a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS. 2. Precedentes: AgRg no Ag 746.276/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 06.09.2007; AgRg

no REsp 763.958/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 31.05.2007; AgRg no Ag 577.068/GO, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 28.08.2006; AgRg no REsp 659.522/GO, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 28.05.2007. 3. A alegação de suposta divergência jurisprudencial não merece prosperar, visto que não houve confronto analítico. 4. Agravo regimental não-provido.⁶

3. Imunidades Tributárias e a competência Tributária dos Municípios

De acordo com Carvalho (2010, p. 267), “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. A Constituição Federal é a fonte de delimitação da competência tributária, uma vez que a atribuição de tributar decorre da própria organização jurídica do Estado.

Sabe-se que a Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 constitui fundamento de validade das demais normas, ou seja, ela é a lei fundamental do Estado. Ao afirmar que as competências tributárias são outorgadas pelas pessoas políticas pela Carta Magna, está a se dizer que os parâmetros definidores das competências tributárias não podem ser buscados em outra norma que não o texto constitucional.

E não poderia ser diferente no âmbito Municipal. A Constituição Federal no seu art. 156 estabeleceu a competência tributária dos Municípios. Ao lado do estabelecimento de

6 STJ. AgRg no Ag 903258/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2008, DJe 05/03/2008.

competência para tributar, também está delimitado no texto constitucional as hipóteses de imunidades tributárias que constituem as normas negativas que desenham o âmbito da competência.

De acordo com Carrazza (2006, p. 469), “a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)”. Assim, a imunidade seria o aspecto negativo para a definição da competência tributária.

Imunidade tributária consiste em expressão que comporta várias definições. Conforme o mesmo doutrinador, imunidade tributária tem um significado amplo, representando todas as limitações ao poder de tributar previstas no texto constitucional, como a necessidade de observância dos princípios que formam o estatuto do contribuinte (princípio da legalidade, anterioridade, noventena, vedação ao confisco, irretroatividade, etc.). O autor ainda aponta para um significado restrito, consistindo imunidade tributária nas normas constitucionais que preveem expressamente a não possibilidade de tributar determinadas pessoas.

Por sua vez, Carvalho (2010, p. 234), ao criticar a definição normalmente estabelecida pela doutrina, qual seja, que a imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias, excluindo ou suprimindo o poder de tributar de forma ampla e indivisível, consistindo em hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada aplicável somente aos tributos vinculados, propôs nova definição no sentido de que a imunidade tributária corresponda à:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que

alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Vale ainda lembrar a sua completa distinção com a isenção. O Min. Maurício Corrêa já afirmou que:

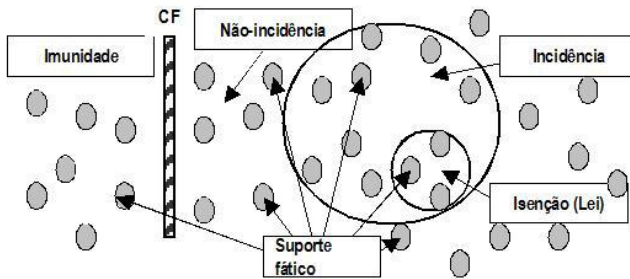
[...] a isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve o juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. O termo inicial de vigência da isenção, fixada a partir da data da expedição da guia de importação, não infringe o princípio da isonomia tributária, nem desloca a data da ocorrência do fato gerador do tributo, porque a isenção diz respeito à exclusão do crédito tributário, enquanto o fato gerador tem pertinência com o nascimento da obrigação tributária.⁷

A doutrina ao tratar do fenômeno o faz sempre buscando semelhanças com a imunidade, uma vez que, de acordo com Coelho (2005, p. 533): “a isenção, como também a imunidade, não exclui o crédito, obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.

No entanto, Carvalho (2010) afirma que tal aproximação consiste em equívoco, posto que a imunidade e a isenção não possuem quase nenhum ponto de contato, a não ser quanto ao fato de serem normas jurídicas válidas no sistema e integrarem

7 STF. RE 188.951, Segunda Turma, DJ de 15.09.1995.

regras de estrutura. Observe-se o seguinte gráfico que ilustra bem a diferença entre os dois institutos:



Assiste razão o eminente doutrinador, pois a imunidade corresponde à norma constitucional, não cuidando da problemática da incidência, mas sim atuando no momento antecedente da criação das leis que disciplinam a incidência tributária, sendo norma de estrutura. Já a isenção, por sua vez, é norma da legislação ordinária, operando como redutor do campo de abrangência dos critérios da regra-matriz do tributo, “uma limitação ao âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)” (CARRAZZA, 2006, p. 737).

Assim, estando prevista no texto constitucional, não importa qual a expressão que se utilize para desenhar o âmbito de incidência tributária do ente federativo competente para legislar, estar-se-á diante de imunidade.

Doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, entendem que as imunidades são decorrentes de cláusulas péticas, não podendo ser suprimidas por alterações posteriores do texto constitucional. Nas palavras do referido autor (2009, p.287), “a regra da imunidade está protegida no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de

1988, segundo o qual ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado’”.

As cláusulas pétreas consistem no núcleo constitucional intangível, de modo a preservar os valores considerados essenciais, quais sejam: a) a forma federativa de Estado; b) o voto direto, secreto, universal e periódico; c) a separação dos poderes; d) os direitos e garantias individuais. Desta forma, qualquer imunidade que esteja ligada a esses valores não pode ser suprimida pelo exercício do poder constituinte derivado. Exemplo disso, é a imunidade recíproca que decorre da forma federativa de Estado, pois quando o inciso VI, alínea a, do art. 150 diz ser proibido aos Entes da Federação instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, nada mais faz do que tornar explícita uma consequência do pacto federativo. Outro exemplo é a alínea b, sobre a vedação de imposto sobre “templos de qualquer culto”, que busca resguardar a liberdade de crença insculpida nos incisos V e VIII do artigo 5º (direitos e garantias individuais).

Para aqueles que acreditam que toda imunidade está ligada a uma garantia constitucional, não há como emenda constitucional revogar imunidade. No entanto, nem todas as imunidades se referem a garantias constitucionalmente estabelecidas. Assim, verificando-se que determinada imunidade não está atrelada ao núcleo intangível do texto constitucional, é possível emenda constitucional restringindo ou eliminando a imunidade.

A Carta Magna traz, em seu texto, trinta e três hipóteses de imunidades tributárias⁸, sendo sete hipóteses de imunidades genéricas, que dizem respeito apenas aos impostos, e vinte e seis específicas.

Neste trabalho, tratar-se-á das imunidades genéricas em relação a alguns aspectos atinentes aos impostos municipais e das imunidades específicas ao âmbito municipal, quais sejam: a) a

8 Número que foi ampliado com a edição da E.C.

imunidade do art. 156, II, in fine, da CF e b) a imunidade do art. 156, §2o, I, da CF.

3.1 Imunidades Genéricas e Impostos Municipais

Inicialmente, é necessário observar a redação do art. 150, VI, da CF, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Analisando estas imunidades genéricas sob a ótica da competência tributária dos Municípios, há que se dar destaque,

inicialmente, a imunidade recíproca. Sabe-se que, de modo a não comprometer o equilíbrio federativo e a autonomia dos entes federativos, a imunidade recíproca surge como uma necessidade de manter a forma federativa de Estado, posto que impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. Utilizando-se desta mesma premissa, o texto constitucional previu, no §2º do art. 150, a imunidade tributária recíproca extensiva, conforme se observa da sua redação que dispõe que “a vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

Ocorre que há uma diferença fundamental nessa extensão, já que, de acordo com o texto constitucional, para gozar da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Assim, não é possível a cobrança do IPTU sobre quaisquer terrenos e edifícios da União, dos Estados e dos demais Municípios. No entanto, com relação às entidades autárquicas deve-se acrescentar o requisito da “afetação à destinação específica” para a não incidência do IPTU. Em outras palavras, os imóveis das autarquias não ligados às suas atividades são passíveis de tributação pelo IPTU. Neste sentido, observe-se o precedente do STF⁹:

IPTU. Imunidade tributária recíproca dos entes políticos. Extensão às autarquias. (...) A imunidade tributária recíproca dos entes políticos,

9 STF. AI 469.768-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 20-6-2006, Primeira Turma, DJ de 29-9-2006.

prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Magna Carta, 'é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes'. Precedentes: AI 495.774-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, RE 212.370-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; e RE 220.201, Rel. Min. Moreira Alves.¹⁰

Ainda com relação à imunidade recíproca, vale mencionar a questão dos serviços notariais. Neste âmbito, há que se verificar o que dispõe o art. 236 da Constituição: "Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público". Tendo em vista essa redação, há quem afirme que, por serem tais serviços exercidos em caráter privado, deveria haver a incidência do ISS. No entanto, a parte final diz que haverá delegação do Poder Público, o que demonstra o regime de direito público destes serviços, tanto que o STF já plasmou que o valor cobrados na sua execução é taxa. Neste sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como

10 No mesmo sentido: RE 475.268-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 22-2-2011, Segunda Turma, DJE de 15-3-2011.

taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina.¹¹

Portanto, não haveria como incidir ISS nestes serviços. Contudo, o STF entendeu ser possível a tributação do ISS no presente caso, afirmando na ADI 3089 que:

[...] as pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos

11 STF. ADIn 1.378-5 - TP - Rel. Min. Celso de Mello - DJU 23.05.1997.

serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas”.

Com todo o respeito quanto à decisão do Tribunal Supremo, não parece ser esse o melhor entendimento, pois não se está afirmando pela imunidade recíproca, já que esta, de fato, não existe, mas pela impossibilidade de incidência do ISS em atividades que estejam sujeitas ao regime jurídico de direito público.

Outro ponto importante envolve a imunidade tributária religiosa, que está prevista no art. 150, VI, b, da CF e tem por finalidade o não embaraço do funcionamento das entidades religiosas. Essa imunidade não deve ser interpretada extensivamente de forma irrestrita, devendo abranger apenas o patrimônio, a renda e os serviços essencialmente vinculados à atividade fim do ente imune, a não-incidência não deve alcançar atividades desvinculadas do culto (art. 150, §4º, da CF). Assim, por exemplo, o estacionamento da Igreja pode ser tributado por ISS, IPTU, IR, etc. Entretanto, o que é comercializado dentro do templo esta a salvo da tributação, pois faz parte do culto.

Observe-se que, não obstante o texto constitucional tenha se referido apenas a templo ou entidade religiosa, não pretendendo que esta benesse se restringisse à propriedade do imóvel em que está instalado, o objetivo da norma foi impedir a cobrança de qualquer imposto, de modo a proteger todo o patrimônio, a renda e os serviços da entidade religiosa. Ocorre que o §4º do art. 150 da CF afirma que a referida imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das referidas entidades. Não é cabível, portanto, afirmar que há imunidade, não incidindo ISS, com relação aos serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por entidades religiosas.

No entanto, com relação ao IPTU, haverá imunidade caso haja imóvel destinado à locação pertencente a mesma entidade. A única exigência, nesta hipótese, é que os rendimentos obtidos

revertam para as finalidades essenciais da instituição. Foi este o posicionamento¹² adotado pela Corte Suprema¹³:

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de

12 STF. RE 325.822, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 15-12-2002, Plenário, DJ de 14-5-2004.

13 Com a mesma fundamentação, também se estende a imunidade dos imóveis locados no caso de ITBI ("Senac. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. (...) Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (art.150, VI, c, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais." (RE 235.737, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 13-11-2002, Primeira Turma, DJ de 17-5-2002.) No mesmo sentido: AI 409.806-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 7-5-2010) e para partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (alínea 'c'). "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades." (Súmula 724)

vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.¹⁴

Com relação aos cemitérios particulares é necessário fazer uma ponderação. Os cemitérios são locais utilizados para o sepultamento de pessoas, e podem ser explorados tanto por pessoas jurídicas de natureza pública quanto de natureza privada.

Quando se trata de cemitérios explorados por pessoas jurídicas privadas, estas podem deter caráter religioso ou não, o que pode implicar ou não na utilização desses espaços com objetivo de lucro. Discute-se, portanto, a possibilidade de se estabelecer tais estabelecimentos como imunes. Neste ponto, vale mencionar o entendimento da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que na Apelação Cível Sem Revisão nº 693.904-5/4-00, negou provimento ao recurso do contribuinte sob a justificativa de que "imunidade não se estende a cemitério particular, cujos lotes são vendidos e há cobrança para sua manutenção".

Distinta, no entanto, é a hipótese em que o cemitério é explorado por entidade religiosa. Servindo o cemitério como meio de expressar a fé, é plenamente possível afirmar pela incidência da imunidade. Neste sentido, observe-se o posicionamento do STF¹⁵:

Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. IPTU. Art. 150, VI, b, CF/1988. Cemitério. Extensão de entidade

14 No mesmo sentido: AI 690.712-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23-6-2009, Primeira Turma, DJE de 14-8-2009; AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26-6-2007, Segunda Turma, DJ de 17-8-2007

15 STF. RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 21-5-2008, Plenário, DJE de 12-9-2008.

de cunho religioso. Os cemitérios que con-
substanciam extensões de entidades de cunho
religioso estão abrangidos pela garantia con-
templada no art. 150 da Constituição do
Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU
em relação a eles. A imunidade aos tributos de
que gozam os templos de qualquer culto é pro-
jetada a partir da interpretação da totalidade
que o texto da Constituição é, sobretudo do
disposto nos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, b. As
áreas da incidência e da imunidade tributária
são antípodas.

Outra imunidade genérica que merece destaque é a que
diz respeito à imunidade das entidades beneficentes de assistên-
cia social. A imunidade prevista na Constituição que tem como
destinatárias as entidades de assistência social e de ensino deve
abranger os imóveis relacionados com a sua finalidade e funcio-
namento. Neste sentido, observe-se precedente do STF:

Agravo regimental no agravo de instrumento.
Imunidade tributária da entidade beneficente
de assistência social. Alegação de imprescin-
dibilidade de o imóvel estar relacionado às
finalidades essenciais da instituição. Interpre-
tação teleológica das normas de imunidade
tributária, de modo a maximizar o seu poten-
cial de efetividade.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal
Federal vem flexibilizando as regras atinentes
à imunidade, de modo a estender o alcance
axiológico dos dispositivos imunitórios, em

homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário.

2. Esta Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificados. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade.

3. Agravo regimental não provido. (STF, Agravo Regimental nº 746.263/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe nº 34, div. 20.02.2013, pub. 21.02.2013)

Por fim, há que se falar da imunidade prevista na alínea “e”. Em 15 de outubro de 2013, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 75, trazendo uma nova espécie de imunidade genérica: a imunidade musical. Assim, os CDs e DVDs produzidos no Brasil com obras musicais ou literomusicais de autores nacionais gozarão de imunidade. De acordo com a justificativa da Proposta de Emenda (98 de 2007, Câmara dos Deputados¹⁶):

“É urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).

A proposta de emenda constitucional em apreço cuida de estabelecer imunidade tributária para a produção musical brasileira bem

16 Disponível em http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20130925-02.pdf Acesso em 26 out.13

como a comercialização de seus suportes físicos e digitais tendo como única restrição para sua imunidade que estes contenham músicas compostas ou gravadas por autores ou artistas brasileiros, medida que nos parece poder vir a contribuir para reverter o atual quadro de favorecimento da indústria da pirataria (...)”

Assim, no âmbito municipal, há que se destacar o item 13 da Lista de serviços da Lei Complementar n. 116¹⁷, que prevê os Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia como fato gerador do ISS. A imunidade genérica aqui analisada alcança este item, de modo a possibilitar a redução dos preços destes produtos. Atente-se para o fato de que a referida imunidade não alcança o processo de replicação industrial.

3.2 A imunidade do art. 156, II, *in fine*, da CF

O art. 156, II, da CF dispõe que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:(...)

II - 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;

17 Os serviços tributáveis exclusivamente pelo Município, por intermédio do ISS, acham-se relacionados em lista cuja taxatividade, constituindo natural consequência do princípio da legalidade tributária, tem sido reconhecida tanto pela doutrina, como pela jurisprudência.

O ITBI - imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, que antes de 1988 era da competência dos Estados (CTN, art. 35), passou a ser de competência dos Municípios para fins de incrementar a arrecadação destes entes federativos (e, assim, contribuir para sua autonomia), bem como para tornar possível a geração de um cadastro imobiliário para fins de fiscalização tributária tanto com relação a este imposto quanto com relação ao IPTU – que também é de competência municipal.

O ITBI tem como fato gerador a transmissão onerosa a qualquer título de bens imóveis e direitos a eles relativos, sendo: a) a transmissão onerosa, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil; b) a transmissão onerosa, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos de garantia; c) a cessão onerosa de direitos relativos às transmissões citadas, ou seja: - a cessão onerosa, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil; - a cessão onerosa, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos de garantia.

No entanto, como foi destacado acima, não se poderá exigir o ITBI na hipótese de hipoteca, penhor e anticrese, já que esses institutos, não obstante envolverem o poder de disposição do imóvel, não correspondem a sua efetiva transmissão.

A hipoteca, penhor e a anticrese são direitos reais conforme o art. 1.225 do Código Civil, sendo a hipoteca uma garantia real extrajudicial e incide sobre bens imóveis ou equiparados que pertençam ao devedor ou a terceiros. O penhor, por sua vez, consiste em direito real de garantia vinculado a uma coisa móvel ou mobilizável e a anticrese é direito real de garantia, no qual o devedor entrega um bem imóvel ao credor, para que os frutos deste bem compensem a dívida.

3.3 Imunidade do art. 156, §2o, I, da CF

Esta imunidade específica também está ligada ao ITBI e diz respeito à “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (inciso I, §2o, do art. 156, da CF).

O sua regulamentação infraconstitucional é verificada na leitura dos artigos 36 e 37 do CTN, *in verbis*:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda

ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

No entanto, como a disposição destes artigos está fundada na Emenda n. 18/65, sua interpretação deve ser compatibilizada com o texto constitucional, já que estabelece requisito condicional para o gozo da imunidade para todas as hipóteses.

A Constituição de 1988 instituiu a imunidade do ITBI de forma mais ampla, abrangendo as hipóteses de cisão ou extinção de pessoa jurídica. O dispositivo constitucional prevê duas modalidades de imunidade: a) transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de

capital; b) transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Essas imunidades foram incorporadas ao ordenamento jurídico pátrio com a finalidade de “facilitar a formação, a extinção e a modificação de empresas, ou seja, visou a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico, colocando-as a salvo do imposto de transmissão, com a outorga da imunidade tributária” (RODRIGUES, 2002, p. 284-286). Mas, para a sua aplicação a situação deve considerar o imóvel como “moeda de troca”, e não como um bem em si.

Pode-se afirmar que a imunidade não pode ser aplicada quando a pessoa jurídica tenha como atividade preponderante a compra e venda de bens ou direitos imobiliários, assim como, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. A questão de definir o que seja atividade preponderante está bem detalhada no CTN, conforme bem ensina Roque Antonio Carrazza (2006, p. 793):

[...] a atividade é considerada preponderante sempre que a receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e posteriores à aquisição, decorrer de tais transações (art. 37, §1º, do CTN). Quando a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de dois anos antes de ela se efetivar, a preponderância será aferida tomando-se por base os três primeiros anos seguintes à data da aquisição (art. 37, §2º, do CTN).

Mesmo com a clareza redacional do dispositivo constitucional e das regras estabelecidas pela legislação complementar, dúvidas ainda surgem com relação à integralização do capital social com bens imóveis, uma vez que o CTN exige receita operacional

“não imobiliária” nos dois anos anteriores e, cumuladamente, nos dois anos subsequentes.

Assim, se a pessoa jurídica tiver iniciado suas atividades após a aquisição dos imóveis, gozará do benefício fiscal, sujeitando-se, porém, a perdê-lo e ser compelida ao pagamento do imposto, caso nos dois anos posteriores à aquisição verificar-se a preponderância dos negócios imobiliários. A imunidade quando da integralização inicial depende da demonstração de que não houve o exercício da atividade predominantemente imobiliária.

Sobre a questão, infelizmente, não há precedentes significativos nos Tribunais Superiores. Há, no entanto, uma decisão monocrática proferida pelo Ministro Humberto Martins no Agravo em Recurso Especial 55.873 – RS (29 de novembro de 2011) que esclarece a questão, conforme trecho a seguir:

[...] o constituinte, ao mesmo tempo em que concedeu poder e competência às pessoas políticas para a instituição de impostos sobre a transmissão de bens imóveis, por exemplo, também vedou o exercício dessas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias, no caso, sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

A regra colima facilitar a mobilização dos bens de raiz e a sua posterior desmobilização, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embarçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações.

Em todos esses casos os bens imóveis são transmitidos sem a incidência do ITBI, salvo se os adquirentes tiverem por atividade preponderante – conceito fixado em lei complementar – a compra e venda de bens imóveis ou de direitos a eles relativos ou a locação de bens imóveis *lato sensu*.

Caso, por alguma razão, não se possa verificar a predominância da atividade desenvolvida, não haverá o benefício constitucional. É o que ocorre quando do encerramento da pessoa jurídica em menos de três anos da sua constituição. Tal postura se justifica pela finalidade de evitar a constituição de empresas com a finalidade exclusiva de afastar a incidência tributária. A verificação da preponderância da atividade deve observar o princípio da razoabilidade. Com o mesmo entendimento, se posiciona Harada (2010):

Se a pessoa jurídica adquirente teve a sua existência por um período inferior ao mencionado nesses parágrafos o princípio da razoabilidade impõe que a verificação da atividade preponderante deve ser feita pelo período em que for possível a verificação de suas atividades. Não é possível exigir a verificação da receita operacional da pessoa jurídica nos dois anos anteriores e nos dois anos posteriores à aquisição imobiliária se a empresa promoveu a operação imobiliária imune no primeiro ano de sua fundação, ou foi extinta antes de três anos após a operação.

4. Considerações finais

Iniciou-se este trabalho demonstrando a importância dos princípios e das regras para a formação do ordenamento jurídico

e de como esses se apresentam no âmbito do Sistema Tributário Nacional previsto constitucionalmente.

Considerando os princípios tributários constitucionalmente estabelecidos como Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, passou-se a analisá-los sob a ótica municipal, traçando considerações somente com relação aqueles que possuíam alguma peculiaridade com relação ao ISS, ao IPTU e ao ITBI.

Quanto às imunidades tributárias, estabeleceram-se premissas básicas quanto à sua definição, traçando, em um segundo momento, quais são as suas peculiaridades no âmbito das municipalidades. Destacaram-se algumas questões nas imunidades genéricas e as suas implicações com relação ao imposto previstos no art. 156 da CF, finalizando com as imunidades específicas também ali previstas.

As considerações aqui tecidas correspondem a uma análise preliminar e genérica das limitações constitucionais ao poder de tributar no âmbito do direito tributário municipal, de modo a facilitar a análise de questões que são pouco discutidas seja doutrinária ou jurisprudencialmente.

Todo o estudo desenvolvido neste trabalho teve como parâmetro o fato de que, hodiernamente, a lei não vale mais por si mesma. O princípio da legalidade não pode mais ser enxergado como àquele que foi fruto da criação do Estado Liberal, uma vez que atualmente se exige uma nova concepção de modo a resgatar a substância da lei.

A lei não vale mais por si! Na seara tributária, essa observação é patente, pois o Sistema Tributário Nacional encontra-se regulado pormenorizadamente na Constituição de 1988, com destaque para os princípios formais e materiais fundamentais e as imunidades.

Para ingressar no estudo de qualquer exação tributária, deverá o estudioso do direito ter sempre em mente que as normas

tributárias são o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior.

Com isso em mente, é que se buscou abordar o estudo aqui proposto, partindo sempre do texto constitucional, abordagem esta que deve ser necessariamente efetuada pelo intérprete em qualquer vertente do direito tributário municipal.

Referências

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. Dialética: São Paulo, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros editores. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CRUZ, André Luiz Vinhas da. **A natureza jurídica da limitação constitucional ao poder de tributar as entidades sindicais de trabalhadores**. Revista de Direito Tributário da APET. São Paulo: MP Editora, 2006. v. 10.

FERNANDES, Cíntia Estefania. **IPTU: Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade do ITBI**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2521, 27 maio 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14917>>. Acesso em: 3 fevereiro 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coordenador: Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, Edição 2002.

Estudo sobre a possibilidade de Concessão de Isenção de Tributos Municipais, pela União, através de tratados Internacionais

Ana Rosa de Brito Medeiros

1. Considerações iniciais

A globalização provocou no mundo a formação de blocos econômicos ou comunitários, como é o caso da União Europeia e do Mercosul, diante desse contexto passou a existir a necessidade de tratar internacionalmente de tributos sobre bens e serviços. Assim, neste estudo tratar-se-á sobre a possibilidade da isenção de tributos municipais, pela União, através de tratados celebrados internacionalmente.

2. A União como pessoa jurídica de direito interno

A União é pessoa jurídica-política de direito público interno, entidade federativa autônoma em relação aos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, possuindo competências administrativas e legislativas determinadas constitucionalmente.

Internamente, a União compõe as entidades da federação brasileira, que se caracterizam pela autonomia organizacional, na administração, legislação e governo. Dentro do território brasileiro ela coopera com a feitura de leis e tributos, realiza serviços e obras públicas etc. seu domicílio é em Brasília, de acordo com o artigo 18, da Constituição Federal, além de sujeitar-se às

normas constitucionais de competência estabelecidas no artigo 109 (BULOS, 2011, p. 904).

Entretanto, a União não se confunde com a República Federativa do Brasil (Estado Federal), uma vez que a integra. Deste modo, a República Federativa é o todo, pessoa jurídica de direito público internacional, integrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Apenas o Estado brasileiro possui competência para representar o Brasil em questões internacionais, nenhum Estado, Município, ou o Distrito Federal pode atuar nesse campo.

Exemplo da competência do Estado brasileiro em âmbito internacional é o Decreto nº 7.030/2009 - que promulga a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, realizada em 1969 - quando afirma no artigo 2º, que uma pessoa só pode representar um Estado, para assinar ou autenticar um tratado, caso disponha de uma carta de plenos poderes, ou documento semelhante, assim, é um indivíduo que representa o Estado, nunca a União.

Todavia, dentro do território nacional a competência da União encontra-se estabelecida pela Constituição Federal, por exemplo, quando tem o poder de instituir impostos estaduais em Território Federal e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais (art. 147).

1 Decreto nº 7.030. Artigo 7: Plenos Poderes. 1. Uma pessoa é considerada representante de um Estado para a adoção ou autenticação do texto de um tratado ou para expressar o consentimento do Estado em obrigar-se por um tratado se: a) apresentar plenos poderes apropriados; ou b) a prática dos Estados interessados ou outras circunstâncias indicarem que a intenção do Estado era considerar essa pessoa seu representante para esses fins e dispensar os plenos poderes.

3. A Globalização, a competência para legislar sobre Direito Tributário da União e a tributação no Comércio Internacional

Diante do fenômeno da globalização, o mundo percebeu que havia poucas fronteiras para a comunicação, a informação, e a tecnologia. Notou-se que as decisões econômicas e políticas que um Estado tomava afetavam diretamente o outro. Estávamos diante de uma ordem mundial interconectada, onde a transnacionalização econômica impulsionava processos de integração, seja em acordos bilaterais ou em pactos econômicos sub-regionais (GARCIA JUNIOR, 2005, p. 11).

O processo de globalização impõe ao mundo contemporâneo medidas de ajustes estruturais, para adaptarem-se às exigências e à competição internacional (VALADÃO, 2009). A necessidade de reunir os Estados e as empresas e blocos econômicos torna-se crescente, assim as empresas fazem megafusões, as pessoas físicas entregam seu patrimônio para ser gerido por megacoorporações e os países unem-se em blocos como Mercosul, União Europeia, etc.

Os Estados, que participam desses processos, criam espaços econômicos integrados, onde podem relacionar intergovernamentalmente ou transferindo parte desse poder para estruturas supranacionais, certamente resguardando integralmente sua soberania, uma vez que todas as decisões e tratados, só são obedecidos pelos Estados, quando concordam com o ordenamento jurídico interno dos países. Esse fato acontece porque em relação a algumas matérias, como a circulação de mercadorias, a competência para regular não pertence mais exclusivamente a um Estado, mas ao conjunto que participa do mesmo processo de integração.

Quando olhamos para a tributação, nos processos de integração, nos deparamos com um problema, pois para investir nas funções básicas, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal

(artigo 145, da Constituição Federal), necessitam de dinheiro e arrecadam do contribuinte valores, normalmente, crescentes. Todavia, dentro da economia transnacionalizada à carga excessiva de tributos sufoca o povo, principalmente o empresário e industrial, provocando aumento do preço dos produtos e perda de competitividade internacional, causada pelo encarecimento dos bens devido às altas tributações (GARCIA JUNIOR, 2005, p. 13).

No sistema tributário brasileiro, a globalização provocou alterações tanto na Constituição, como no Código Tributário Nacional, alterações na legislação tributária via decretos e instruções normativas e outros atos infra-legais.

Devido aos compromissos internacionais dos países, como pagamento de empréstimos internacionais, por exemplo, a União cumulou receitas tributárias administrativas. Primeiro, porque foram instituídas contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico), fato que aumentou a carga tributária não compartilhada com Estados e Municípios, e, segundo, porque foram feitas alterações constitucionais, que permitiram a concentração de recursos nas mãos da União (VALADÃO, 2009).

4. O Direito Internacional e o Sistema Tributário Brasileiro

Apesar de o Estado ser soberano, hoje tal soberania possui limites² dentro do seu próprio território. Limites que permeiam a obrigação que possui o Estado de garantir os direitos fundamentais do indivíduo e que advém de obrigações internacionais. Todavia, o Estado toma para si o monopólio da produção e aplicação do direito (MEDEIROS, 2011, p. 33), uma vez que a aplicar

2 A limitação do poder do Estado, dentro do seu próprio território está ligada aos direitos fundamentais do indivíduo.

o direito significa legitimar o poder estatal e de quem o governa, seja através do Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário.

A União é responsável por representar a Federação brasileira para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (artigo 21, da Constituição de 1988), apesar de ser constitucionalmente pessoa jurídica de direito internacional público. Assim quem negocia o tratado internacional é o Estado brasileiro, através da União (SARAIVA FILHO, 2007).

Após o Chefe do Estado brasileiro assinar o tratado internacional (artigo 84, da Constituição, de 1988), ele deve ser referenciado pelo Congresso Nacional a fim de ratificá-lo em território nacional. Observe que esses tratados estão sujeitos a adequações com o ordenamento jurídico brasileiro, e não são sempre aceitos e promulgados integralmente.

Especificamente sobre os tratados de direito tributário, eles devem: 1) ser assinados pelo Presidente da República (CF, art. 84, VII e VIII); 2) passar por referendo do Congresso Nacional, através de decreto legislativo (CF, art. 49, I); 3) pela ratificação que obriga o país no exterior; e, por fim 4) pela internalização do tratado, que acontece com promulgação do Presidente da República (CF, art. 84, IV e VIII).

Assim, o ordenamento jurídico brasileiro não consagra a teoria da recepção plena ou direta dos tratados, mesmo os que tratem de direitos humanos, esses tratados podem ter hierarquia de lei constitucional, mas devem passar pelo referendo do Congresso Nacional.

5. A Integração Regional e o Direito Tributário

Com a globalização, os Estados passaram a unir-se formando blocos econômicos e/ou comunitários, a exemplo da União Europeia e do Mercosul, caracterizados pelo espaço interestatal comum, com interesses, circunstâncias, fatores sócio-políticos,

culturais e ambientais convergentes (BORGES, 2009, p. 294). Assim, regulamentar tributos dentro desses fenômenos comunitários é um dos maiores desafios da atualidade.

A maior dificuldade é entender que para os mercados comuns devem vigorar o direito comum, e o direito comunitário não se confunde com direito internacional, deriva-se dele, todavia, é regido pelos princípios: a) da livre circulação de pessoas; b) liberdade de circulação de bens, não apenas simples união alfandegária; e c) liberdade de circulação de capitais³.

Anteriormente, falamos das competências constitucionais para tributar, e percebemos que a tributação indiscriminada poderá abalar as liberdades fundamentais dos blocos comunitários, daí a necessidade de observar o tratado constitutivo do bloco, os princípios fundamentais e a harmonização das políticas tributárias internas.

Os blocos econômicos ou comunitários são um campo próprio para a edição das normas gerais de direito tributário, assim

3 De acordo com o Tratado de Assunção, artigo I: Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL). Este Mercado Comum implica: A livre circular de bens serviços e fatores produtivos entre os países entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições me foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

o princípio fundamental do direito tributário internacional é a isonomia tributária, uma vez que o crescimento no mercado, nas importações e exportações depende dele, da mesma forma que dos incentivos fiscais. Todavia, o direito comunitário é, geralmente, regido pela reciprocidade, assim, as isenções, os incentivos fiscais concedidos aos produtos, estão fundados na reciprocidade, conforme o artigo 2º do Tratado de Assunção.

A isenção no direito comunitário trata-se de um procedimento com o propósito de evitar a dupla ou pluritributação (BORGES, 2009, p. 315) ou para conseguir competitividade frente à concorrência internacional.

6. Isenção Heterônoma através de tratados Internacionais

A isenção tributária derivada de tratados internacionais ainda é tema bastante discutido, vez que, ele serviria, dentro do bloco econômico, para evitar a bi ou pluritributação e favorecer a concorrência diante dos valores dos bens e serviços internacionais (SARAIVA FILHO, 2007).

O processo de transnacionalização da economia é irreversível, assim como é irreversível o processo de constituição de espaços economicamente integrados (GARCIA JUNIOR, 2005, p. 13). Sendo assim, é inevitável que se diminua tributos ou aja isenção tributária, a fim de incentivar o crescimento dos blocos econômicos ou comunitários.

A controvérsia existente é se a União, através de tratados internacionais, poderia isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais, pois os artigos 150 e 151, caput e inciso III veda este fato:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 151 - É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Entretanto, a maior questão é de que nos artigos supracitados, a União não pode instituir isenção de tributos municipais, então surge a dúvida, como realizar integração econômica nos blocos econômicos, com a necessária harmonização da legislação tributária, se a União não pode representar a República Federativa?

Existem doutrinadores que afirmam que a União só poderia isentar tributos dos demais entes da federação, através dos tratados internacionais, se houvesse emenda constitucional que autorizasse (SARAIVA FILHO, 2007, p. 118). O principal argumento contra a isenção através dos tratados é o fundamento de flagrante usurpação da competência tributária dos mesmos, ofendendo, diretamente, o princípio federativo. Acrescentam ainda que o art. 151, inc. III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, logo, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculares de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder.

Deste modo, admitir-se-ia a interferência da União, apenas para tratar dos tributos de competência estadual ou municipal nas taxativas hipóteses previstas na própria Constituição da República, excluindo qualquer análise do artigo 4º, parágrafo único, da Constituição Federal, que afirma que: “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.” Ou seja, ignorando a integração econômica que já existe na comunidade latino-americana.

Outros afirmam que poderia haver esta isenção, desde que com prévia autorização dos entes da Federação relacionados com esses atos internacionais, ou seja, se os Estados, Distrito Federal ou Municípios autorizassem.

Contudo, a doutrina dominante e já ratificada pelo Supremo Tribunal Federal é que:

Essas atribuições e competências e as vedações retro se dirigem às isenções ou a outros benefícios fiscais heterônomos, ou seja, concedidos internamente. Sendo assim, tratados internacionais já podem conceder tais benefícios, sem a necessidade de emenda constitucional, tendo em vista que, quem concede os mesmos é a própria República Federativa do Brasil (SARAIVA FILHO, 2007, p.119).

A Constituição Federal introduziu profundas e estruturais modificações no sistema constitucional, dentre as quais ressalta-se a adoção de princípios especificamente direcionados à proteção da autonomia dos entes federativos.

Assim, objetivando exatamente preservar aquela autonomia, estabeleceu o legislador constituinte, nos incisos I a III do art. 151, limitações constitucionais ao poder de tributar, vedando à União,

relativamente aos impostos de competência dos entes federados, que institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais ou municipais. Assim os artigos não se aplicam às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. O âmbito de aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas, entre si, e não tem por objeto a União Federal quando esta se apresenta como a República Federativa do Brasil, na ordem externa.

Como afirma Reale (1998, p. 239), a União não é o Estado brasileiro ela é um dos aspectos interno deste Estado. No aspecto internacional, não existem Estados, Municípios, nem União, existe apenas a República Federativa do Brasil, o Estado, pessoa jurídica unitária.

Assim, nada impede que o Estado assine tratados internacionais que versem sobre cláusulas de exoneração tributária municipais, uma vez que a República Federativa do Brasil estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém a soberania e a personalidade jurídica internacional.

Confirmando a teoria acima, o Supremo Tribunal Federal publicou a Súmula n. 575 confirmando a isenção de impostos para mercadorias importadas aos membros signatários do GATT e ALALC. Apesar da súmula ter como referência a Constituição de 1969, não se pode negar que a tendência do STF é seguir a leitura da súmula, ou seja, pela permissão da isenção heterônoma, quando efetuada por intermédio de tratados internacionais.

Percebe-se assim que não existe incompatibilidade alguma entre o artigo 151, da Constituição Federal e a possibilidade de isenção de tributos através de tratado internacional (SILVA, 2002, p. 138.).

7. Considerações finais

Estudou-se que a União é pessoa jurídica-política de direito público interno, entidade federativa autônoma em relação aos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, todavia ela não se confunde com a Estado brasileiro, posto que visto internacionalmente, só existe o Estado e não a União, os Estados membros, Municípios e Distrito Federal.

Assim, diante do fenômeno da globalização, o mundo percebeu a diminuição das fronteiras, percebeu também que as decisões econômicas e políticas que um Estado tomava afetavam diretamente o outro, fato que impulsionou os processos de integração, seja em acordos bilaterais ou em pactos econômicos sub-regionais.

A existência dos blocos de integração, sejam eles econômicos ou comunitários, exigiu ajustes estruturais, para adaptarem-se as exigências e a competição internacional.

Os Estados que participam desses processos, criando espaços econômicos integrados, perceberam a necessidade de harmonizar suas legislações em diversos setores, entre eles o tributário, o econômico e o penal. Esse fato aconteceu porque, em relação a algumas matérias - como a circulação de mercadorias, por exemplo - a competência para regular não pertencem mais exclusivamente a um Estado, mas ao conjunto que participa do mesmo processo de integração.

Dentro desses blocos/mercados comuns devem vigorar o direito comum, e o direito comunitário não se confunde com direito internacional, deriva-se dele, todavia, é regido pelos princípios: a) da livre circulação de pessoas; b) liberdade de circulação de bens, não apenas simples união alfandegária; e c) liberdade de circulação de capitais.

A maior preocupação nesse campo é a existência de doutrinadores que são contra a isenção de tributos através de

tratados internacionais, ignorando o artigo 4º, parágrafo único, da Constituição Federal, que afirma que o Brasil buscará a “integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.”

Deste modo, diante de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal e seguindo a maioria dos doutrinadores, aceita-se plenamente a possibilidade da União isentar tributos estaduais e municipais por intermédio de tratado internacional, sob o fundamento de que, na ordem jurídica internacional, a República Federativa do Brasil é representada pela União, não encontrando, assim, limitação no artigo 151, inciso III, da Constituição da República, uma vez que este artigo trata das isenções entre os entes da federação, no plano interno, e não no plano externo.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2008.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BULOS, Uadi Lammego. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GARCIA JUNIOR, Armando Alvares. **Tributação no Comércio Internacional**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MEDEIROS, Oriene Dantas de. **Mercosul e Estado de Direito Integração Econômica e Solução de controvérsias**. Natal/Campina Grande: Edufrn/Eduepb, 2011.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 239.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Direito Internacional e o sistema tributário brasileiro. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. v.7.

SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário**: a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais. Curitiba: Juruá, 2002, p. 138.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma visão ampliada dos efeitos da globalização no sistema tributário brasileiro. In: **Revista de Direito Tributário Internacional**. PANZARINI FILHO, Clóvis. TONANNI, Fernando. BEHRNAT, Marcos Antônio. RIBEIRO, Ricardo Pereira. VASCONCELOS, Roberto Franco de. (organizado-res). São Paulo: Quartier Latin, 2009. Ano 4. Nº 11.

Hermenêutica Tributária: uso dos Princípios Constitucionais, dos Direitos Fundamentais e do Método Sistemático de Interpretação

Ângelo Boreggio Neto

Ezilda Claudia de Melo Calazans

1. Considerações Iniciais

A partir da matéria enfocada, Hermenêutica Tributária Municipal, pretende-se empreender um estudo sobre a Hermenêutica Jurídica e seus métodos de interpretação; em seguida, verificar a importância da interpretação no Direito Tributário; noutro desdobramento, far-se-á uma análise sobre a necessidade da Reforma Tributária, para, na sequência, demonstrar a importância dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais para a Hermenêutica Tributária; por fim, desague-se, à luz de ensinamentos constitucionais-tributários, no método sistemático de interpretação.

Em meio a todas essas questões, faz-se uso de jurisprudências, tanto do Supremo Tribunal Federal, quanto do Superior Tribunal de Justiça, apontando a tendência hermenêutica destes Tribunais, bem como analisando os valores que norteiam as Cortes superiores do país no que tange a interpretação da norma tributária.

2. Hermenêutica Jurídica

Na Antiguidade Clássica, recorria-se a Hermes, o mensageiro dos Deuses, pela busca da verdade escondida. Hermes foi retratado por Homero (no livro "Odisseia") e Hesíodo (na obra "Os trabalhos e os dias") por suas habilidades e considerado benfeitor dos mortais, portador da boa sorte e também das fraudes. Autores clássicos também adornaram o mito com novos acontecimentos. Êsquilo incentivou Hermes a ajudar Orestes na morte de Clitemnestra sob uma identidade falsa e outros estratagemas, e disse também que ele era o deus das buscas, e daqueles que procuram coisas perdidas ou roubadas. Seu atributo característico era a ambiguidade, pois ao mesmo tempo em que era mensageiro dos deuses, era também fiel mensageiro do mundo das trevas. Não é de se estranhar que a palavra "hermenêutica" encontre consentâneos nas palavras "hermeneuein" (interpretar), "hermeneia" (interpretação), "hermeios" (sacerdote do oráculo de Delfos) e "Hermes" (o mensageiro, na mitologia antiga ocidental).

A interpretação que se faz do mundo é uma atividade de compreensão. O jurista deve considerar o ordenamento jurídico dinamicamente, pois a interpretação é que mantém a vida da lei e das outras fontes do Direito. O intérprete é o renovador inteligente e cauto, o sociólogo do Direito. O seu trabalho rejuvenesce e fecunda a fórmula prematuramente decrépita, e atua como elemento integrador e complementar da própria lei escrita. Maximiliano (1999, p.30) preceitua que a atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes.

Da impossibilidade de se desvincular a interpretação do caso concreto, percebe-se claramente que em toda a interpretação existe criação de Direito. Portanto, a interpretação é uma escolha entre múltiplas opções. O ponto de vista prevaLENcente ou que decide a questão debatida. Para tudo, há sempre os dois lados.

Bastos (1999, p. 112) entende que a aplicação do Direito como uma atividade puramente mecânica de subsunção do fato à norma jurídica correspondente, implica em admitir que os juízes não passem de meros fantoches manipulados por um ente supostamente dotado de vontade própria: a lei.

Essa formulação doutrinária, conhecida como teoria da subsunção, ou enquadramento perfeito da norma ao fato, está baseada na necessidade existente da segurança jurídica, que é o prévio conhecimento das regras que irão dispor às diversas relações que surgem na sociedade. Mesmo que a lei seja incerta, injusta, errônea, para a teoria da subsunção, essa lei deverá ser aplicada, pois assim evita-se que os juízes possam cometer erros, além dos já presentes nas leis humanas.

A interpretação de uma lei pode se realizar de vários modos. Pode-se interpretar a lei, quanto: à fonte (a interpretação pode ser autêntica, jurisprudencial e doutrinária), aos meios adequados para sua exegese (gramatical, lógica, histórica, teleológica e sistemática) e aos resultados da exegese (declarativa, extensiva ou restritiva).

Não se pode ser nem ser subjetivista, nem objetivista demais. Nesta perspectiva Ferraz Júnior (2007, p. 295), esclarece que o objetivismo levado ao extremo é o que decide os tribunais. Desloca a responsabilidade do legislador, na elaboração do direito, para os intérpretes. O subjetivismo levado ao extremo favorece ao autoritarismo ao privilegiar a figura do legislador, pondo sua vontade em relevo. Por exemplo, a exigência na época do nazismo de que as normas fossem interpretadas, em última análise, de acordo com a vontade de Hitler é bastante significativa. Quando se diz que interpretar é compreender outra interpretação (a fixada na norma), afirma-se a existência de dois atos doadores de sentido: um que se positiva na norma e outro que procura identificá-lo. Ora, para que possa haver uma interpretação verdadeira, é preciso que ao menos um ato doador de sentido prevaleça (pressuposto

dogmático). Como reconhecê-lo e fundá-lo? Está-se, de novo, diante do desafio kelseniano.

3. Interpretação no Direito Tributário

Vislumbra-se que o legislador do Código Tributário Nacional preocupou-se com a forma de interpretação de matéria tributária, visto as peculiaridades da disciplina, e logrou êxito em trazer ao mundo jurídico as próprias normas de hermenêutica do Direito Tributário. Os artigos 107 a 112, assim como o artigo 118, são as normas gerais de Direito Tributário em que o legislador tratou do tema da interpretação tributária.

Em que pese a determinação legal, não se atém ao hermenêuta tributário apenas a letra fria da lei, pelo contrário, é necessário que sinta o caso fático e observe a pertinência de cada método de interpretação, conforme a aplicação de casos semelhantes e valores envolvidos, para a construção de uma solução (PAULSEN, 2008, p. 124).

Evidente que por se tratar de matéria que regula as relações contribuinte e Estado, as peculiaridades da disciplina se fazem gritar, já que o tratamento não será igual para as relações entre dois particulares ou ainda entre dois entes públicos, denotando, portanto vulnerabilidade do contribuinte. É claro que não significa ser interpretado diversamente dos outros ramos do direito, todavia, a interpretação será pautada pelas especialidades da matéria tributária.

No ramo do direito tributário, há que atentar o hermenêuta para não confundir princípio com conceitos jurídicos e não jurídicos, como por exemplo, econômicos e financeiros, posto que são imprestáveis no plano jurídico (BECKER, 2007, p. 337).

Com isso, o arcabouço principiológico tributário deve ser respeitado e levado sempre em consideração no ato hermenêutico, observando então os princípios da legalidade, anterioridade,

capacidade contributiva, isonomia, uniformidade geográfica, irretroatividade de lei tributária, vedação do confisco e liberdade de tráfego.

É notório que o objetivo do direito tributário é a regulamentação de tributos, que tem por finalidade essencial a manutenção dos cofres públicos, no sentido de dar condições financeiras ao Estado de praticar a gestão pública, com ênfase em atender as necessidades sociais. Contudo, necessário observar e equalizar o direito do contribuinte em sua propriedade privada e a observância dos princípios supramencionados.

Nesse sentido, Ataliba (2002, p. 127) expressa, de modo preciso, que as diversas situações pré-jurídicas trazem, apesar de não justificar, situações das mais diversas, que produzem decisões disparatadas de nossos Tribunais.

Portanto, o que se busca na interpretação tributária é a justiça da decisão, a humanização da norma, a aproximação da letra fria da Constituição ao calor da sociedade. Isso porque, em determinados casos, ocorrem divergências de pensamentos direcionando para soluções diversas.

Isso porque, o valor do direito é a justiça, cuja essência vai muito além da mera matemática ou simples ações humanas, e sim como a junção efetiva desses atos, proporcionando, assim, o bem comum (REALE, 2000, p. 272).

Ainda, não se pode desprezar no ato hermeneuta a tradição do intérprete, seus conceitos e preconceitos, pois seus valores influenciam indubitavelmente sua compreensão, assim como não se pode fechar os olhos para a dimensão histórica do processo, sendo assim utópica a atividade axiologia neutra (PIMENTA, 2005, p. 184-185).

Uma boa proposta de solução a tal impasse hermeneuta é a participação social de modo mais constante nas decisões polêmicas, como o convite mais constante ao *amicus curiae*, representando a vontade de parte da população e seus argumentos, de

modo que possa ser analisado e levado em consideração pelo interprete.

4. Reforma tributária e hermenêutica

É notório que o arcabouço jurisprudencial da Suprema Corte Brasileira, após a nova ordem jurídica humanística apresentada pela Constituição de 1988, bem como pela sucessiva alteração no corpo humano do órgão, denota a evidente alteração nos padrões sociais, bem como a aproximação do direito ao calor popular.

Neste contexto, é imperioso asseverar que o Direito Tributário carece de profundas reformas desde há muito, e o que existe são apenas projetos infundáveis que nunca conseguiram ser aprovados, talvez até por falta de vontade política, ou por não existir consenso, ou ainda pela ausência de oportunidade e conveniência.

Independente da razão fundante, o fato é que a ausência de reforma na estrutura da lei tributária deixa à hermenêutica dos julgadores superiores aplicar a principiologia constitucional, de modo a melhor proteger o contribuinte.

Importante asseverar que o hermeneuta deve ter a sensibilidade de observar a norma interpretada com uma postura de dinamismo, já que a renovação e interação se faz patente na mesma, em razão da mutação dos acontecimentos sociais. (MELO, 2008, p. 228).

Ocorre que, em diversas ocasiões, verifica-se que não recebem a melhor interpretação por parte do STF, por tal razão é imperiosa uma releitura das normas tributárias, de modo a alargar a sua aplicação em razão da importância de uma proteção mais forte ao contribuinte.

5. Princípio da unidade da Constituição e da proporcionalidade

Sobre o princípio da unidade da constituição Canotilho (1998, p.1097) preceitua:

[...] o princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como ponto de orientação, guia de discussão e fator hermenêutico de decisão, o princípio da unidade obriga a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Portanto, diante do princípio da unidade da constituição, percebe-se que é um moderno princípio de interpretação constitucional.

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, é o grande propulsor da hermenêutica constitucional aplicada nas decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. Em matéria tributária, o STF pauta-se pela organização de suas decisões sempre fundadas na principiologia constitucional, não apenas nos princípios específicos tributários como legalidade, anterioridade, capacidade

contributiva, irretroatividade, mas também e de modo enfático, os princípios gerais como razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica.

Neste viés, é sempre importante lembrar que segurança jurídica é a alma do próprio direito, fundamenta-se nos ideais de igualdade e certeza, bem como deriva do estado democrático de direito (ATALIBA, 1985, p. 145 a 155).

A aplicação do princípio da proporcionalidade em aplicação da norma tributária traz a ideia de compor os conflitos de interesses sociais com a observância dos meios adequados e não lesivos sobremaneira a uma das partes. O Estado que figura na lide exacional como parte autora, deve utilizar de meios comedidos e legais no ato da cobrança de tributos, por outro lado, a lei deve ser interpretada de modo que garanta ao contribuinte não ser vilipendiado em seu direito de propriedade e dignidade.

Assim, o princípio da proporcionalidade, enquanto instrumento de hermenêutica, visa solucionar a lide, reverenciando mais um dos princípios gerais, buscando desobedecer o menos possível dos demais, harmonizando com isso os princípios constitucionais em conflito, em nome da paz social.

A aplicação da proporcionalidade em matéria tributária tem ainda que observar as questões que se referem à dicotomia, interesses públicos versus interesses privados. Durante muito tempo, toda a doutrina brasileira foi uníssona em afirmar a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Modernamente, vozes dissonantes dão mostra de que o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular tem que ser reanalisado, tendo como base os direitos fundamentais. Um paradigma, portanto, questionável. Sarmiento (2005, p. 97) acha difícil pensar numa limitação mais vaga e indeterminada aos direitos fundamentais do que a proteção do interesse público.

Segundo o mesmo autor (2005, p. 99), a supremacia elimina qualquer possibilidade de sopesamento, premiando de antemão o

interesse público envolvido, e impondo o conseqüente sacrifício do interesse privado contraposto. Portanto, totalmente incompatível com o princípio da hermenêutica constitucional, que obriga o intérprete a buscar, em casos de conflitos, solução jurídica que harmonize, na medida do possível, os bens jurídicos constitucionalmente protegidos, sem optar pela realização integral de um, em prejuízo do outro. Sendo assim, a supremacia do interesse público sobre o privado está em total descompasso com a ordem constitucional brasileira. Portanto, o que fazer?

Uma possível solução já foi proposta por Sarmento (2005, p. 101) ao afirmar que se deve procurar uma solução racional e equilibrada entre o interesse público e privado implicados no caso. E, ao invés de uma supremacia a priori e absoluta do interesse público sobre o particular, ter-se-ia apenas uma regra de precedência *prima facie*. Do contrário, fragiliza-se demais os direitos fundamentais, que não são dádivas do poder público, mas a projeção normativa de valores morais superiores ao próprio Estado. Sendo assim, fica evidente que os direitos fundamentais despotam com absoluto destaque e centralidade no atual Estado Democrático de Direito.

Como bem assevera Costa (2009, p. 59-60), a aplicação do princípio da proporcionalidade tem como objetivo a harmonia entre a arrecadação fiscal e a pontual observância dos princípios constitucionais tributários, representando os direitos dos contribuintes.

Desta feita, a proporcionalidade traz uma nova visão de hermeneuta, solucionando conforme os direitos humanos os conflitos capciosos enfrentados em tribunais espalhados pelo país, com ênfase nas questões tributárias, que tradicionalmente eram julgadas pelo poderio Estatal.

Mister ressaltar que o princípio da proporcionalidade é princípio fundamental em nosso ordenamento jurídico aplicável a todas as áreas, apontado como divisor de águas no direito moderno.

Nota-se que o juiz, ao aplicar a norma tributária constitucional, deverá verificar o reflexo social da mesma a ser atingida e observando o interesse coletivo (COSTA, 2009, p. 157).

É sempre possível aplicá-lo de modo paralelo com outro especial princípio que é o da razoabilidade. Tal princípio visa evitar ações arbitrárias, assim socialmente inaceitáveis. É de importância extrema em face da validade das medidas do estado que ferem exercício de direitos individuais. (PONTES, 2000, p. 78 a 80).

Sua aplicação conjunta na hermenêutica de normas tributárias propicia o ideal do estado democrático de direito, com ótica social, respeitados os direitos individuais, coletivos e difusos.

6. Hermenêutica Tributária e os Direitos Fundamentais

O processo de alteração, no “pensar” o direito, teve como marco histórico basilar a necessidade da observância dos direitos e garantias fundamentais, previstos no artigo 5º da Constituição Federal como o centro de qualquer discussão jurídica no país, assim, a constitucionalização do direito é irreversível.

Nessa vereda, o princípio-mãe da Constituição Federal de 1988, que revolucionou a ordem jurídica definitivamente no Brasil, especialmente no que tange a hermenêutica, é o princípio da dignidade humana. Com esta nova diretriz, os tribunais, especialmente os superiores, passaram a pautar suas decisões na essência desse princípio, resvalando em todos os ramos do direito, portanto também no direito tributário.

Nesse íterim, imperioso destacar que o Supremo Tribunal Federal possui várias decisões com inclinação a equiparar os princípios tributários a direitos fundamentais.

Dentre as decisões, destaca-se a ADI 939-7/DF, que imputa ao princípio constitucional da anterioridade, a força intransponível

de cláusula pétrea, e com isso apenas permitindo sua modificação com a própria revogação da Constituição como um todo, já que vivemos em um sistema rígido de modificações do texto constitucional:

[...] 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5º, art. 60, §4º, inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.);

Tal entendimento amplia o rol do artigo 60, §4º, da CF/88, todavia percebe-se o ideal da hermenêutica do STF, pois a realidade é que os princípios constitucionais tributários, apesar de não estarem expressos como cláusulas pétreas, em sua essência protegem sempre algum elemento pétreo, assim sua revogação enfraqueceria o direito protegido pelo manto pétreo.

No caso em debate, verifica-se que o princípio da anterioridade visa proteger o contribuinte da fúria arrecadatória fiscal, especialmente concedendo ao contribuinte o mínimo de aviso

anterior pela criação ou majoração de carga tributária, com isso o princípio da segurança jurídica, ou da não-surpresa, está veladamente assegurado.

Conforme abalizada posição de Carrazza (apud MARTINS, 2006, p.111) por trás do simples princípio da anterioridade, encontramos a noção de segurança jurídica, evitando que, do dia para a noite, o contribuinte seja surpreendido por mais uma exigência fiscal, sem tempo hábil de preparação. Quanto à evolução da hermenêutica tributária no órgão máximo do judiciário brasileiro é patente. Outra situação que o STF demonstrou está atento à principiologia fundamental da Constituição, foi no caso do processo administrativo fiscal, em que sempre foi obrigatório no Brasil o pagamento de 30% para a admissibilidade de recurso administrativo.

Tal entendimento, em razão da repetição da administração, transformou-se na Súmula Vinculante nº 21, *in verbis*: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

Ocorre que o constituinte traz como direito fundamental claro, o direito de petição, o livre acesso ao judiciário e o duplo grau de jurisdição. Ainda, a Constituição Federal de 1988 equipara o processo judicial ao processo administrativo, aplicando a ambos a mesma base principiológica.

Portanto, a exigência de 30% do valor para ingressar com recurso administrativo, segundo a hermenêutica do STF, fere o direito de petição, o livre acesso à justiça e impede o duplo grau de jurisdição, declarando a Suprema Corte a inconstitucionalidade da referida cobrança.

Nesta seara, tantas outras decisões superiores de importância, que deixamos para discutir em outros trabalhos, porém necessário aceitar que precisamos avançar muito ainda, especialmente para o direito alcançar a evolução social.

7. Interpretação Sistemática no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Neste último ponto do artigo usa-se o método de interpretação sistemático como forma de demonstrar a importância da interpretação constitucional para o direito tributário. O texto constitucional que se faz interpretação é o art.151, III: “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Doutrinariamente, encontra-se, por exemplo, em Coelho (1999, p. 548), uma análise interpretativa sobre o art. 151, III, CF, no sentido de esclarecer que o Constituinte de 1988 não está limitando à competência do Estado brasileiro, para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que já existiu na Constituição de 1967.

Jurisprudencialmente, trazemos julgado do Superior Tribunal de Justiça, oriundo do Recurso Especial nº 90.781-PE, com o seguinte posicionamento:

Tributário. Isenção. ICMS. Tratado Internacional. 1. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. 4. O art. 98, do CTN, há de ser

interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional. 5. Recurso Especial improvido. (DOU 20/10/97, p.52.977, rel. Min. José Delgado).

Portanto, percebe-se que há um entrechoque de interpretações, sejam doutrinárias ou jurisprudenciais, privilegiando a importância de dispositivos constitucionais sempre em detrimento de outros mandamentos também de natureza constitucional. Se, de um lado, há a possibilidade de a União conceder isenções heterônomas pela via dos tratados, baseando-se na disposição contida no artigo 21, inciso I. Por outro, é também juridicamente defensável a ideia de que a vedação imposta à União aplica-se a situações indistintas, portanto tanto internamente, quanto externamente, ou seja, tanto na ótica nacional, quanto na internacional.

Na tentativa de resolver as antinomias, a questão deve ser enfocada sob o aspecto material da competência outorgada às entidades componentes do Sistema Federativo brasileiro. Posto isto, sem ser de outra forma, no aspecto material da competência atribuída pelo inciso I, do artigo 21, tem-se que a vedação imposta pela letra da Constituição, no artigo ora analisado, ocorre no sentido de proibir que seja instituída norma isentiva de tributos estaduais ou municipais pela União. E assim sendo, afasta-se possíveis antinomias surgidas da interpretação/aplicação das normas constitucionais. Reforça-se, neste sentido, a corrente hermenêutica que considera que a União pode veicular isenção de tributos estaduais e municipais através de tratados, porém, considerando como indispensável a participação dos demais entes federados.

Sendo assim, está-se diante de um estudo hermenêutico tributário que faz vir a lume o método de interpretação sistemático como forma de dirimir a questão. A decidibilidade é

uma necessidade no Direito e os métodos de interpretação são necessários na interpretação tributária, juntamente com o uso da doutrina, da jurisprudência e dos princípios gerais do Direito.

8. Considerações finais

A Hermenêutica Tributária deve ter por base a Constituição Federal e seus princípios, seja quanto a tributos federais, estaduais, distritais ou municipais. A iluminação da essência do Estado Democrático de Direito e a preocupação com a evolução do padrão de pensamento da sociedade também são nortes interpretativos fundamentais.

Diante do explanado, insta frisar que se defende o uso do pluralismo metodológico, da hermenêutica constitucional, da tópica, da retórica e da jurisprudência dos valores, que são hodiernamente fundamentais para a doutrina do Direito Tributário Nacional, contrariamente ao estrito positivismo jurídico na Hermenêutica Jurídica.

A importância do Direito reside no objetivo maior da lei, que é buscar o justo. A partir dessas colocações, parte-se para constatações importantes: inexistente uma Hermenêutica Tributária, como ramo autônomo da Hermenêutica Jurídica, e neste sentido, inexistente também uma Hermenêutica Tributária Municipal; e na resolução dos casos que envolvem Tributos Municipais é essencial que se faça uso da mais moderna Hermenêutica Constitucional.

Desta forma, surge no âmbito jurídico a plena necessidade da aplicação dos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, bem como dos direitos fundamentais como ponto de partida da Hermenêutica Tributária, que surge como tendência de interpretação do STF.

Isso porque busca a Corte Suprema Brasileira humanizar a letra fria da lei tributária, concedendo na interpretação da mesma, um caráter social, ainda que seja em seu reflexo.

A interpretação da lei tributária pelos tribunais superiores, sob a ótica dos direitos fundamentais, também ocorre pela busca da plenitude do Estado Democrático de Direito, conquistado apenas com o respeito a integridade principiológica e axiológica da Constituição. Ainda, a necessidade da Reforma Tributária se faz presente para atualizar a legislação, com vistas aos anseios sociais e ao impacto da legislação tributária na sociedade, tendo como norte o arcabouço jurisprudencial superior.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros editores. 2002.

_____. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros editores. 1985.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: Sarmiento, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. O Estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público (Prefácio). In: Sarmiento, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição:** fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional.** 2ªed. rev. e ampl. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Porto Alegre: Lejus. 2007.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. In: Sarmiento, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados:** desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BOREGGIO, Angelo Neto. **Manual Prático de Direito Processual Tributário.** 2. ed. Salvador: JusPodivm. 2012

CANOTILHO, J. J. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva. 2012.

_____. **Direito Tributário:** Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva. 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988:** Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2006.

_____ **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro, Editora Forense, 3ª edição, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva. 2009.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito:** técnica, decisão, dominação. 5ª ed., São Paulo: Atlas. 2007.

MARTINS, Ives Gandra. (coord.). **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva. 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** 18. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética. 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário.** São Paulo: Dialética. 2000.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** São Paulo: Saraiva. 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord). **Curso de Especialização em Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Editora Forense. 2005.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal.** 1ª. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2003.

_____. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: Sarmento, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Hermenêutica Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Torres. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Org. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

Ensaio sobre a hipótese de Incidência Tributária

Arthur Cesar de Moura Pereira

1. Considerações iniciais

O presente capítulo aborda a Hipótese de Incidência Tributária, tema essencial para a compreensão da fenomenologia da incidência tributária. Com efeito, a análise dos tributos municipais em espécie – IPTU, ISSQN, ITBI e COSIP – atinge a profundidade desejada apenas a partir do estudo daquela teoria.

Como o título do capítulo deixa entrever, trata-se de abordagem preliminar, sem qualquer outra pretensão que não a de introduzir o tema como subsídio para o exame dos tributos municipais. Continua indispensável, hoje e sempre, consultar a fonte primária desse assunto, a lapidar obra Hipótese de Incidência Tributária¹.

1 ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

2. Normas Tributárias

O Direito Tributário Positivo, como de resto ocorre com os demais ramos do Direito, é formado por um conjunto de regras postas pelo Estado. Uma das muitas singularidades da estrutura tributária brasileira é que aquelas regras são veiculadas por meio de todas as formas que compõem, da base ao cume, a pirâmide normativa de Kelsen. Há regras tributárias estampadas na Constituição Federal, em leis complementares, em leis ordinárias, em medidas provisórias que teimam em permanecer em vigor, e numa miríade de atos infralegais (decretos, portarias, instruções normativas, pareceres).

Some-se à ânsia legislativa o espaço, cada mais relevante, ocupado pelas decisões judiciais em matéria tributária emitidas por diversos Tribunais e Cortes espalhados pelo país, e o que se tem é um universo de regras que, como o Universo em si, continua se expandindo.

Cabe ao exegeta extrair, do inconstante e mutável emaranhado de regras esculpidas em diversos diplomas e editados por diferentes fontes, as normas tributárias, aqui entendidas como comandos normativos que impõem obrigações, estruturas, sanções e procedimentos na seara tributária.

Muitas são as classificações das normas tributárias, sempre ao gosto de cada autor. Para os limitados efeitos deste capítulo, as seguintes categorias podem ser exemplificadas:

- a. normas estruturais: destinam-se a instituir os órgãos administrativos tributários. Um bom exemplo é a Lei 11.457/2007, que criou a chamada Super Receita Federal, fazendo com que o Fisco Federal absorvesse as funções de fiscalização e lançamento de contribuições previdenciárias antes a cargo do INSS;
- b. normas procedimentais: cuidam do rito, da realização de atos sucessivos e logicamente encadeados com vistas a

- atingir a finalidade tributária. Aqui se encontram as normas que tratam do processo administrativo fiscal e, *verbi gratia*, da execução fiscal;
- c. normas que tratam de obrigações acessórias: são aquelas que estatuem comandos não diretamente relacionados ao dever fundamental de pagar tributos, traduzido na obrigação principal. Entre elas se incluem as normas que prevêm obrigação de prestar informações ao Fisco e de declarar, a tempo e a modo, a ocorrência do fato gerador. São deveres instrumentais voltados a permitir a fiscalização por parte da Administração Tributária²;
 - d. normas impositivas: são aquelas efetivamente relacionadas à Hipótese de Incidência Tributária, pois descrevem *in abstracto* o fato gerador e relacionam sua ocorrência aos aspectos fundamentais para a fenomenologia da incidência tributária: aspecto material, aspecto subjetivo, aspecto temporal, aspecto espacial e aspecto quantitativo;

2 Segundo o STJ: “O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida "obrigação acessória" não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico. 2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam. 3. Com efeito, é cediço que, em prol do interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legiferante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados, o que se depreende da leitura do artigo 113, do CTN”. In RESP 1116792.

- e. normas isentivas e de imunidade: são normas que afastam a incidência das normas impositivas (no caso das imunidades) ou impedem os efeitos da incidência (no caso da isenção);
- f. normas indutoras: são aquelas que estimulam o contribuinte a tomar determinadas atitudes desejadas pela administração tributária. Assim se dá com as normas que oferecem redução na multa e nos juros para pagamento à vista de tributos.

Importa abordar as normas impositivas, já que é nelas que se visualiza em toda a sua pujança a teoria da Hipótese de Incidência Tributária. Uma boa forma de analisar a estrutura da norma tributária impositiva é enxergá-la dentro da estrutura mencionada por Miguel Reale (1998), *in verbis*:

Alguns autores, sob a influência de Hans Kelsen, que efetivamente trouxe uma preciosa contribuição ao esclarecimento do assunto, começam por dizer que a norma jurídica é sempre redutível a um juízo ou proposição hipotética, na qual se prevê um fato (F) ao qual se liga uma conseqüência (C), de conformidade com o seguinte esquema: Se F é, deve ser C. [...] Segundo essa concepção, toda regra de direito contém a previsão genérica de um fato, com a indicação de que, toda vez que um comportamento corresponder a esse enunciado, deverá advir uma conseqüência [...].

O próprio autor ressalva a inadequação daquele modelo para “normas de organização, às dirigidas aos órgãos do Estado ou às que fixam atribuições, na ordem pública ou privada” (REALE, 1998, p. 94). Com efeito, a proposição hipotética que relaciona

um fato a uma consequência jurídica não tem aplicação no caso das normas estruturais ou procedimentais; eventualmente explica a incidência de normas indutoras ou isentivas; mas encaixa à perfeição no modelo de Hipótese de Incidência Tributária que se pretende abordar.

3. A hipótese de incidência tributária e o fato gerador

Com efeito, a ocorrência *in concreto* da tributação depende da verificação, no mundo fenomênico, da Hipótese de Incidência Tributária. Vale dizer: o tributo será devido se a situação complexa prevista *in abstracto* pela lei tributária acontecer de fato. Dá-se coisa semelhante na seara penal. A previsão hipotética do art. 121 do Código Penal não autoriza o exercício, pelo Estado, do *ius puniendi* senão após ocorrido o homicídio.

Assim é que a União não pode cobrar imposto de renda antes de verificado o acréscimo patrimonial. Ainda socorrendo-se do direito penal, a imposição da pena cominada pelo art. 121 depende da presença de inúmeros fatores, elementares e circunstanciais. Para imposição do tributo, a Hipótese de Incidência Tributária abstratamente prevista na lei tributária precisa se materializar em todos os seus cinco aspectos: material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

Continuando no campo das analogias com o direito penal, da regra esculpida no art. 121 é possível extrair a seguinte norma: é proibido cometer homicídio; quem o cometer se sujeita a pena entre seis e vinte anos. As normas tributárias impositivas seguem esquema semelhante: há um antecedente (os aspectos material, espacial e temporal) e um consequente (os aspectos subjetivo e quantitativo).

O princípio da legalidade estrita exige que toda a Hipótese de Incidência Tributária esteja minuciosamente prevista em lei. O

tipo tributário³, portanto, deve conter⁴ todos os cinco aspectos da Hipótese de Incidência Tributária, embora não necessariamente no mesmo artigo, não sendo incomum algum esforço hermenêutico para localizar, no texto legal, todos aqueles aspectos. O essencial é que a lei que institui determinado tributo contenha regras que permitam a identificação dos aspectos material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo, a fim de que possa haver subsunção do fato à Hipótese de Incidência Tributária, sem a qual não há que se falar em obrigação tributária principal.

Antes de abordar cada um dos aspectos da Hipótese de Incidência Tributária, convém esclarecer a distinção entre Hipótese de Incidência Tributária e fato gerador, expressão utilizada pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN) e consagrada pelo reiterado uso, embora muito desagrade à parte da doutrina. Bastante esclarecedor, a respeito, é o escólio de Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2007, p. 242-243):

Entrementes, a terminologia ‘fato gerador’ recebeu reiteradas críticas de nossa melhor doutrina. Alfredo Augusto Becker alinhou-se

3 Segundo Luciano Amaro (2004, p. 113), “deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo”, vedando-se ao aplicador da lei “a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários”.

4 Assim já decidiu o STJ: “Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita - em sentido formal e material - deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência - critério material, espacial, temporal e pessoal -, e o respectivo conseqüente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN” (RESP 724779). Ver também RESP 395143.

entre os primeiros a denunciar a vaguidade da expressão. Para tanto, demonstrou que a nomenclatura indica, a um só tempo, a descrição legislativa de um fato e a ocorrência do próprio fato no plano da realidade física. Contundente e incisivo, Becker ironizou a denominação questionada, ao dizer que o fato gerador não gera nada, a não ser confusão.

No mesmo rumo, Souto Maior, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, teceram veementes críticas àquela esquipática construção terminológica.

O mau vezo do enunciado ‘fato gerador’, calha notar, não se exaure em sua duplicidade semântica, pois o nosso direito positivo o emprega, por vezes, com o significado de critério temporal da norma tributária, como bem grifa Paulo de Barros Carvalho. É o caso, por exemplo, do art.46, II, do Código Tributário Nacional, ao dispor que o IPI tem como fato gerador, dentre outras situações, a saída do produto do estabelecimento industrial.

Por tais motivos, a boa doutrina retrocitada gizou que seria mister o estabelecimento de uma distinção entre a descrição abstrata de um fato e a concretização do próprio fato no mundo fenomênico. De conseguinte, os cultores da ciência jurídica adotaram a designação ‘hipótese de incidência’ ou ‘hipótese tributária’ para aludir à descrição legislativa de um comportamento, enquanto, de outra parte, pronunciaram-se pela dicção ‘fato jurídico tributário’ ou ‘fato imponível’ ou ainda ‘hipótese de incidência realizada’ para efeito de indicar a verificação do fato no mundo físico.”

Conquanto as expressões fato jurídico tributário e fato imponível ostentem maior rigor científico, a práxis forense e a jurisprudência jamais abandonaram o termo fato gerador. Em todo caso, independentemente de debates terminológicos,

o fundamental é distinguir o fato gerador (ou imponible) da Hipótese de Incidência Tributária.

Deveras, enquanto a Hipótese de Incidência Tributária encontra-se no plano abstrato da previsão legislativa, utiliza-se a expressão que designa fato gerador para o acontecimento (que pode ser um fato isolado, singular, como uma compra e venda de imóvel urbano, cuja ocorrência pode ensejar a incidência do ITBI; ou complexo, isto é, formado por diversos fatos, como se dá no Imposto de Renda), no plano concreto, que se amolda à proposição abstratamente prevista na norma impositiva. Assim, doutrina Kiyoshi Harada (2010, p. 478): “O importante é ter sempre em mente a existência de duas realidades distintas: uma descrevendo a situação em que é devido o tributo e outra referente à concretização daquela situação descrita na lei, que gera a obrigação tributária.”

4. Aspectos da hipótese de incidência tributária

Na concisa lição de Vittorio Cassone (2007, p. 144), podem-se definir os cinco aspectos da Hipótese de Incidência Tributária da seguinte maneira:

Pessoal – é composto pelo Sujeito Ativo (o credor da obrigação tributária: União, Estado, Distrito Federal ou Município) e Sujeito Passivo (o devedor da obrigação tributária). O CTN/66 faz expressa referência a esses dois sujeitos;

Temporal – determina o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Por exemplo, a legislação tributária diz que é fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Logo, o exato

momento da saída é o aspecto temporal do fato gerador tributário. É o momento que o legislador escolheu para fazer nascer a obrigação tributária, momento em que se estabeleceu o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo;

Espacial – indica o lugar em que terá que ocorrer o fato gerador, que deverá situar-se dentro dos limites territoriais a que a Pessoa Política tem a competência tributária. Por exemplo, se for tributo da União, o elemento espacial, isto é, o local onde terá que ocorrer o fato gerador, será todo o território nacional. Se for tributo dos Estados, o fato gerador deverá ocorrer no território do Estado. Se for tributo municipal, o fato gerador deverá ocorrer nos limites do território do Município. Por exemplo, a prefeitura de São Paulo só poderá exigir ISS quando o serviço for prestado dentro dos limites de seu território, aspecto ligado ao Princípio da Territorialidade tributária;

Material – consiste na descrição que a lei faz do núcleo da HI. É o aspecto mais importante, pois determina o tipo tributário, e é comumente representado por um verbo e complemento. Exemplo: industrializar produtos, auferir rendas, exportar produtos nacionais, importar produtos estrangeiros, prestar serviços etc. É aspecto constitucional;

Quantificativo – se divide em Base de cálculo e Alíquota. Base de cálculo é a expressão de grandeza do aspecto material da HI escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao fato

gerador, sobre a qual incidirá a alíquota. Deve ser estabelecida pela lei, pois não terá nenhum efeito se estabelecida pelo Decreto sem base legal. Alíquota é uma percentagem que incide sobre a base de cálculo para determinação do montante do tributo e que também está sujeita ao princípio da estrita legalidade tributária.

Fixadas as devidas premissas, passa-se à abordagem dos aspectos da Hipótese de Incidência Tributária.

4.1 Aspecto Material

Conforme já mencionado acima, citando Vittorio Cassone (2007), o aspecto material é o núcleo da Hipótese de Incidência Tributária, em torno do qual gravitam os demais aspectos. É a descrição da conduta relacionada ao fato gerador. O aspecto material das Hipóteses de Incidência Tributária do IPTU, do ISS e do ITBI estão previstas na própria Constituição Federal de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - 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;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Dito de outra forma:

- a. ser proprietário de imóvel urbano, corresponde ao aspecto material do IPTU;
- b. a realização de negócio jurídico oneroso entre pessoas, que importe na transmissão da propriedade 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, representa o aspecto material do ITBI. Observe-se que, no IPTU, o aspecto material é ser proprietário; no ITBI, por seu turno, é adquirir a propriedade. Ou seja, o ITBI incide apenas quando da aquisição; já o IPTU deverá incidir enquanto perdurar a situação de proprietário;
- c. a prestação de serviços, excluídos aqueles pertinentes ao ICMS⁵, corresponde ao aspecto material do ISS.

Atente-se que as três situações descritas na Constituição Federal apresentam condutas não relacionadas a qualquer atuação do Estado, característica própria dos impostos. Situação diversa ocorre com a taxa de lixo: o aspecto material daquele tributo está diretamente relacionado a uma prestação realizada pelo

5 A exclusão se dá em razão do trecho “não compreendidos no art. 155, II” e decorre de decisão política tributária materializada na Norma Ápice.

Poder Público municipal⁶. Percebe-se, portanto, que a análise do aspecto material facilita a identificação da espécie do tributo⁷.

4.2 Aspecto Espacial

Como visto, o aspecto material é aquele que descreve a conduta ou estado do sujeito, na feliz definição de Regina Helena Costa (2009, p. 187). Continua a ilustre autora afirmando que “Essa conduta ou estado há de ocorrer em determinado lugar. Daí o aspecto espacial, territorial ou geográfico, indicativo do local onde se considera ocorrido o nascimento da obrigação tributária”.

A importância da fixação do local, onde ocorrido o aspecto material, decorre da necessidade de determinar o sujeito ativo do aspecto subjetivo, ou seja, quem tem a competência para cobrar o tributo decorrente do surgimento da obrigação tributária. Assim, a localização do imóvel, se em área urbana ou em área rural,

6 Apreciando a APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 51727, o TRF da 2ª Reação dexou assentado, citando Geraldo Ataliba: A taxa, de acordo a definição de Geraldo Ataliba é uma “espécie de tributo vinculado, tendo em vista o critério jurídico do aspecto material do fato gerador”, que Geraldo Ataliba denomina de hipóteses de incidência (“Hipótese de Incidência Tributária”, Ed. Rev. dos Tribs., 4ª ed. 1991, págs. 128 e ss.), ou é de polícia, decorrente do exercício do poder de polícia, ou é de serviço, resultante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, II). A materialidade do fato gerador da taxa, ou de sua hipótese de incidência, é, “sempre e necessariamente um fato produzido pelo Estado, na esfera jurídica do próprio Estado, em referibilidade ao administrado”.

7 No entanto, aquela análise não pode ser o único critério de definição da espécie tributária. A despeito do que prescreve o art. 4º, inc. II, do CTN, a vinculação da receita e da finalidade das contribuições sociais são determinantes para defini-las como tal.

define se é o município ou a União o ente responsável pela tributação do IPTU, no primeiro caso, e do ITR, no segundo.

Para o ISS, o aspecto espacial avulta em importância, pois “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII”, nos termos da Lei Complementar 116/2003.

4.3 Aspecto Temporal

8. O aspecto temporal define o momento exato da consumação do fato gerador do tributo, que é o exato instante em que ocorrido, no mundo dos fatos, a conduta prevista pela Hipótese de Incidência Tributária⁸.

A importância em se fixar aquele instante reside, entre outros fatores, em possibilitar:

- i. definir a legislação aplicável à obrigação tributária⁹. Com efeito, se determinada

8 Cf. STJ, RESP 872095: “Destarte, impende perscrutar o momento em que se realiza a hipótese de incidência tributário imposto de renda, a fim de se determinar o exato momento em que se deflagra a obrigação tributária, com a ocorrência, no mundo real, do fato que gera a obrigação de pagar o tributo, posto imperativo lógico da norma concessiva de isenção. Consoante determina o artigo 43, do Código Tributário Nacional: “O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

9 Cf. TRF da 4ª Região, APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA n. 199904010963864: Ainda que tomado como referência o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, não se tem como entender possível que a modificação na legislação, ocorrida em dezembro, venha a gravar o lucro do mesmo ano seja relativamente ao imposto de renda ou à contribuição sobre o

materialidade ocorreu em 25 de janeiro de 2012, a legislação então vigente será a aplicável à obrigação tributária surgida naquele momento, ainda que lei posterior a modifique¹⁰, conforme o art. 144 do CTN. Os arts.

lucro, eis que não atende nem à anterioridade de exercício nem à anterioridade nonagesimal. - O momento de cumprimento de obrigação tributária acessória e o próprio prazo para pagamento dos tributos são dados irrelevantes para a análise da irretroatividade e da anterioridade, pois desbordam do fenômeno da incidência. Não há como continuar-se aplicando, pois, a Súmula 584 do STF.

- 10 Porém, normas procedimentais de fiscalização, havidas após a verificação do aspecto material, podem ser utilizadas pelo Fisco para fins de lançamento, nos termos do §1º do art. 144 do CTN. Cf. STJ, RESP - RECURSO ESPECIAL – 776045: TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 197, II, DO CTN, 8º DA LEI N. 8.021/90 E § 5º E 6º DO ART. 38 DA LEI N. 4.595/64. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211/STJ. AUTUAÇÃO DO CONTRIBUINTE. UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA CMPE. POSSIBILIDADE. ART. 144, § 1º, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA DO AUTORIZATIVO DA NOVA REDAÇÃO DO § 3º DO ART. 11 DA LEI N. 9.311/96 DADA PELA LEI N. 10.174/01. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Discute-se no recurso especial a possibilidade do Fisco utilizar os dados da CPMF para a fiscalização dos contribuintes. 2. Da análise dos autos, verifica-se que, a despeito da oposição de embargos de declaração, o acórdão recorrido não proferiu juízo de valor a respeito dos arts. 197, II, do CTN, 8º da Lei n. 8.021/90 e § 5º e 6º do art. 38 da Lei n. 4.595/64, pelo que o recurso especial não merece conhecimento quanto aos referidos dispositivos legais, eis que ausente o requisito inarredável do prequestionamento. Incide, na hipótese, o Enunciado Sumular n. 211 desta Corte. 3. A orientação desta Corte é no sentido de que, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, as normas tributárias processuais ou formais tem aplicação imediata, não submetidas, portanto, ao princípio da irretroatividade das leis, de forma que a nova redação dada ao § 3º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 pela Lei n. 10.174/01 - para possibilitar a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal tendente a verificar a existência de eventuais créditos tributários referentes a impostos e contribuições e para lançamento,

116 e 117 daquele diploma estabelecem critérios para definição do aspecto temporal;
ii. a demarcação do início do prazo prescricional para homologação do lançamento (CTN, art. 150, §4º).

Para o ITBI, o aspecto temporal se identifica com o momento da transmissão *inter vivos* do bem imóvel. No caso do ISS, o aspecto temporal é o momento da prestação do serviço, sendo certo que, como adverte Barreto (2009, p. 337), “o nosso sistema tributário não tolera a exigência de tributo antes da ocorrência do fato gerador. Normas legais que prevejam a incidência do ISS antes de concretizada a prestação de serviços são inválidas”.

4.4 Aspecto Pessoal¹¹

Definidos os aspectos materiais (que fato?), espacial (onde ocorreu?) e temporal (quando ocorreu?), cumpre agora examinar quem deve cobrar e quem deve pagar o tributo devido. Deveras, o aspecto pessoal ou subjetivo se desdobra em sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo da Hipótese de Incidência Tributária traduz o ente público com capacidade tributária ativa para realizar a

no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente - incide de imediato, ainda que os créditos tributários sejam relativos a fato gerador ocorrido antes de entrada em vigor desta norma. Precedentes. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

11 Tópico redigido com a colaboração da Dra. Amanda Lucena Lira, Advogada Tributarista graduada pela UEPB, Campina Grande, PB, e Especialista em Direito Tributário.

fiscalização e cobrança da exação¹². Como regra, o ente tributante competente para a instituição do tributo detém a capacidade tributária para sua fiscalização e arrecadação. Há exceções, a mais relevante delas, na seara do direito tributário municipal, diz com o ITR. Segundo a Norma Ápice, em seu art. 153, §4º, inc. III, o ITR “será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei¹³, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”. Seria um caso de parafiscalidade: há um ente tributante competente para instituição do tributo, porém outro pessoa jurídica, diversa da primeira, é responsável pela cobrança, arrecadação e administração dos valores envolvidos.

Não há incidência do fenômeno da parafiscalidade nos casos do IPTU, do ITBI, do ISS e da COSIP: o município em que verificado o aspecto espacial será o sujeito ativo da relação tributária. Completa Aires Barreto (2009, p. 132.):

[...] o conceito normativo só pode ser veiculado por lei do ente constitucional competente, flui, naturalmente, o sujeito ativo, seja em relação ao aspecto pessoal, abstratamente considerado, seja no pertinente à concreção de fato previsto na hipótese tributária.

O aspecto pessoal ativo, para todos os tributos, está previsto pela Constituição Federal¹⁴.

12 Cf. art. 119 do CTN: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

13 Cf. Lei 11.250/2005.

14 Ainda que, no caso das taxas, a previsão se dê nos termos da competência prevista para atuação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A previsão do sujeito passivo no aspecto pessoal da Hipótese de Incidência Tributária, por seu turno designa, regra geral, aquela(s) pessoa(s), física(s) ou jurídica(as), diretamente envolvida no cometimento da conduta prevista no aspecto material. Assim, para o IPTU, o sujeito passivo é aquele que está na condição de proprietário de imóvel urbano¹⁵; para o ISS, é o prestador de serviços; no caso do ITBI, a lei municipal que institui o tributo pode apontar qualquer das partes envolvidas na transmissão da propriedade¹⁶, sendo mais comum que o adquirente figure como contribuinte do imposto devido.

O CTN amplia bastante os horizontes da sujeição tributária passiva. Observe-se a redação do art. 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, o sujeito passivo direto é o contribuinte, aquele que possui relação pessoal e direta com o fato. Nas palavras de

15 STJ. Súmula 399: Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

16 Cf. CTN, art. 42: “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.”

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2007, p. 266), “aquele que realiza o fato jurídico previsto em lei tributária (fato gerador)”. Já o sujeito passivo indireto é o responsável, um terceiro em relação ao evento descrito na hipótese de incidência, o qual é escolhido, *ex lege*, para responder pela obrigação tributária.

Esse terceiro assume, por imposição legal, a condição de sujeito passivo por extensão¹⁷ ou por substituição. Três são os casos de transferência: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Para Vittorio Cassone (2007, p.171), “a solidariedade é instituto que implica uma corresponsabilidade, segundo a qual a obrigação é satisfeita, em sua totalidade, ou por um dos devedores, ou por alguns, ou por todos, de conformidade com o disposto em lei, a teor dos arts. 124 e 125 do CTN”. Há severas críticas, a exemplo de Jardim (2007, p. 268) em relação ao art. 124, mas é inegável sua utilidade nos casos de responsabilização de grupos econômicos.

A sujeição passiva por substituição parte do pressuposto que o sujeito passivo direto já não pode arcar com a responsabilidade pelo pagamento, como claramente se percebe nos casos dos arts. 131, 132 e 133. A interessante previsão do art. 130 será abordada nos capítulos referentes ao ITBI e ao IPTU.

O art. 134, embora fale em solidariedade, trata de hipótese de responsabilidade subsidiária de terceiros, decorrente de “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

O art. 135, por seu turno, responsabiliza o terceiro por “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato

17 A doutrina tradicional prefere o termo transferência, como destaca Regina Helena Costa (Ob. cit., p. 197.). O termo, contudo, passa ideia de que a responsabilidade tributária cessou para o sujeito passivo direito e foi transferida a terceiro. Evidentemente, isso não ocorre nos casos de solidariedade nem de redirecionamento (CTN, art. 135, III). Em casos que tais a responsabilidade é estendida a terceiro, mas o sujeito passivo direito permanece no polo passivo da relação tributária.

social ou estatutos”, fazendo com que passe a integrar o polo passivo da relação jurídica tributária.

Já na responsabilidade por substituição, desde o nascedouro, a sujeição passiva é indireta, dirigida a pessoa diversa daquela que protagonizou a situação descrita na hipótese de incidência. Subdivide-se em: substituição tributária regressiva e progressiva, tomando-se como referência o ponto de vista do substituído. De seguinte, observa-se que a substituição tributária regressiva leva também as denominações de para trás ou antecedente, isso, porque ela ocorre sempre que o pagamento do tributo é diferido.

Já a substituição tributária progressiva, também chamada de *para frente* ou *subsequente*, acontece nos casos de pessoas ocupantes de posições posteriores em relação àquela a qual seria o sujeito passivo natural, tornarem-se responsáveis pelo cumprimento da obrigação principal.

É de se ressaltar que o CTN aborda a capacidade tributária passiva de forma diversa da prevista pelo Código Civil. A fim de evitar fraudes e outras formas de evasão fiscal, a legislação tributária considera que qualquer pessoa pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que incapaz civilmente ou, para as pessoas jurídicas, irregularmente constituídas. Sacha Calmon (2007, p. 688) assim leciona:

Há que atentar, isto sim, para a praticidade das disposições do art. 126. O ato jurídico, como regido no Código Civil, exige sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Faltando quaisquer desses requisitos, o ato não produz efeitos jurídicos. Dá-se que, em matéria tributária, ocorrem certas especificações a exigir temperamentos na teoria dos atos jurídicos.

O dever fundamental de pagar impostos¹⁸ se impõe de tal maneira que, face ao disposto no art. 126 do CTN, o apartamento registrado em nome do filho menor de idade e o serviço prestado por sociedade de fato se sujeitam, respectivamente, à incidência do IPTU e do ISS.

4.5 Aspecto Quantitativo

A norma impositiva tributária, abstratamente prevista como hipótese, precisa de elementos que permitam quantificar, mensurar, auferir o valor do tributo devido. O aspecto quantitativo (ou quantificativo) aponta os critérios para atribuir valor econômico ao fato gerador e, a partir dali, fazer incidir sobre ele uma alíquota, a fim de que seja determinado o quantum devido.

A lei que institui um tributo precisa conter todos os elementos que permitam identificar com precisão a base de cálculo e mensurá-la na moeda corrente. Deve também conter a alíquota que incidirá sobre a base de cálculo. Para o ISS, segundo a Lei Complementar 116/2003, art. 7º, a base de cálculo é o preço do serviço. A mesma lei define a alíquota máxima em 5%, cabendo à lei municipal, a fixação de outras alíquotas, desde que inferiores àquele patamar. O CTN, nos arts. 33 e 38, define a base de cálculo do IPTU e do ITBI como sendo o valor venal dos imóveis, cuja fixação e alteração depende de lei do município¹⁹. A mera

18 Cf., a propósito, NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

19 STF. AI-Agr 420015. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I. - É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples

correção monetária da base de cálculo, contudo, pode ser realizada por decreto municipal²⁰.

O aspecto quantitativo pode comportar alíquotas fixas, progressivas, ou regressivas. No entanto, para o IPTU e para o ITBI, a questão foi assim sumulada pelo STF:

Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Por fim, cumpre esclarecer que não se cuidou, aqui, do exaurimento da matéria e sim da fixação das premissas básicas para a compreensão da estrutura das normas tributárias impositivas municipais.

decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II. - Agravo não provido.

20 STJ. Súmula 160: É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. Saraiva: São Paulo, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Vittorio. Responsabilidade tributária solidária. In: **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

A extrafiscalidade dos Tributos Municipais como instrumento político de promoção de melhoria do Meio Ambiente Urbano

Ana Paula Basso

1. Considerações Iniciais

As diversas campanhas cuja vertente volta-se para a preservação do meio ambiente, têm sido reflexo das várias mobilizações sociais promovidas, em especial, pela preocupação com os níveis alarmantes de degradação ambiental, ocorridos nas últimas décadas. O principal fator que gera esta preocupação, no âmbito municipal, é a ocupação humana, principalmente pela forma desorganizada que ela se apresenta. Isso é revelado pela inflação da população nas cidades, a falta de cuidado com a ocupação irregular de determinados territórios, a produção excessiva de resíduos, a exploração irresponsável dos recursos da natureza e a infraestrutura precária, e que, por consequência, aportam calamidades seriamente tristes, justamente ocasionadas pelo desequilíbrio ambiental. O direito ao-meio ambiente equilibrado emerge do próprio direito à sobrevivência humana, considerando que a carência de condições ambientais satisfatórias e saudáveis torna difícil a manutenção da vida no planeta.

Trabalhar na organização de uma esfera política, partindo de ações de crescimento urbano calcadas em ideais de aumento de índices de desenvolvimento predatório, visando somente elementos de incremento econômico, e olvidando o equilíbrio do sistema natural que dá suporte à qualidade de vida sustentável, é extremamente arriscado à população.

A política urbana deve pautar-se no conceito de desenvolvimento sustentável. O crescimento urbano deve se adequar ao seu crescimento econômico e produtivo ao meio ambiente preservado, que garanta à sociedade qualidade de vida e a própria garantia da manutenção de sua sobrevivência. Essa despreocupação com questões ambientais nas políticas públicas municipais provoca inúmeras situações caóticas, que refletem em problemas estruturais, sociais e ambientais. Como exemplo disso, é rotineiro no contexto nacional, ter notícia em época de grandes pluviosidades,, problemas com desabamentos e enchentes, em que miríades de famílias são afligidas.

Nesse contexto, é necessário que haja uma mudança de postura, na medida em que as ações não sejam simplesmente paliativas ou resultem em apenas abrandar os resultados dos incidentes naturais, mas importante seria implantar políticas preventivas na organização dos municípios e frente a isso, valendo-se da tributação ambiental, em que governo e sociedade podem atuar, conjuntamente, na estruturação de uma sociedade ambientalmente sustentável. Para tanto, serão vistos os tributos de competência dos municípios, destacando seus principais aspectos no que diz respeito à autorização ou restrições para o implemento da extrafiscalidade em suas estruturas, visando o alcance da melhoria do meio ambiente urbano.

2. Parâmetros Constitucionais e legais para a Organização Municipal com fins de proteção do Meio Ambiente

A Constituição Federal compõe de forma sistêmica o Estado Federado Brasileiro, pelo que, em seu artigo 18, tem-se que a República Federativa do Brasil é formada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, entes políticos autônomos e harmônicos entre si. Referida autonomia de que são dotados aludidos entes políticos pressupõe, na sua base territorial, a capacidade de estabelecer comandos normativos. Detentores de competências próprias, divididas pelo legislador constituinte conforme o Princípio da Predominância de Interesse (artigos 20 a 32, da CF), segundo o qual a União deve ocupar-se de matérias de interesse geral, nacional, ao passo que aos Estados cabem as matérias de predominante interesse regional, e aos Municípios concernem os assuntos de interesse local, quanto ao Distrito Federal, considerando a proibição da sua divisão em municípios, resta-lhe as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

No particular, pertinente aos municípios, estes podem se organizar política, administrativa e financeiramente por meio de sua Lei Orgânica, ademais de poderem suplementar as legislações estaduais e federais, e inclusive, nos termos do artigo 23, VI e VII, conjuntamente com os demais entes políticos, engendrar políticas de defesa do meio ambiente, de combate à poluição e de preservação de florestas, fauna e flora. Por sua vez, o artigo 24, da CF, trata em seus incisos VI, VII e VIII, da competência concorrente dos Municípios para legislar, respectivamente, sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; proteção do patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; responsabilidade por dano ao meio ambiente e aos bens acima citados.

A Constituição Federal cuidou da Política Urbana no Capítulo II, do Título VII, em que trata da ordem econômica e financeira. Contudo, esta posição constitucional não deve afastar a questão urbana dos fatores sociais, como os problemas relativos a assentamentos urbanos, processos demográficos, exclusões sociais e estruturação da cidade que atenda as condições mínimas de equilíbrio ambiental. Nesse sentido, a União editou o Estatuto da Cidade, lei nacional de n. 10.257/01, que, como norma geral, ordena o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. O planejamento urbano com vistas à tutela do meio ambiente, conforme explica Édis Milaré (2009) é no sentido de que a Constituição deve ser analisada de forma finalística e sistemática em seu conjunto, ou seja, o meio ambiente equilibrado previsto no art. 225, da CF, deve pautar as relações econômicas e a vida na cidade, já que assim se poderá falar acerca da qualidade do meio ambiente urbano. Assim orienta o referido autor (2009, p. 541):

O desenvolvimento sustentável, explicitado no art. 225 da Constituição e nos princípios inscritos no caput do art. 170 (valorização do trabalho humano e livre iniciativa) e nos incisos II (propriedade privada), III (função social da propriedade), VI (defesa do meio ambiente) e VII (redução das desigualdades sociais), enseja claramente a necessidade de se procurar um equilíbrio ou harmonia entre os fatores sociais, ambientais e econômicos, ao exigir-lhes a proporção adequada e racional, sempre em busca da qualidade de vida, principalmente no ambiente urbano, que o homem moderno escolheu para viver.

Por sua vez, o artigo 30, inciso VII, da CF, confere aos municípios “promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano”. Com efeito, o Estatuto da Cidade regulamentou os artigos da Constituição Federal concernentes à ordem urbana (artigos 182 e 183), estabelecendo que compete aos municípios a realização da política de desenvolvimento urbano, introduzindo aspectos da qualidade ambiental urbana¹. Especificamente no artigo 1º, parágrafo único, da Lei 10.257/01, o Estatuto da Cidade se configura como norma de ordem pública e interesse social que regula o uso da propriedade visando o bem coletivo, a segurança, o bem estar e o equilíbrio ambiental. Aludido propósito se dimensiona no meio urbano na medida em que se verificam constantes problemas relativos ao meio ambiente, a exemplo de resíduos, áreas verdes e poluição do solo. Nessa linha, e considerando o artigo 182, § 2º, da CF, tem-se o Plano Diretor da Cidade², instrumento de política do desenvolvimento das funções sociais da cidade na orientação do poder público e da iniciativa privada na garantia de melhores condições de vida para a população, podendo, então, já nele, serem incluídas as ações de efetivação da tutela ambiental nas suas políticas locais.

1 Vide artigos 1.º, parágrafo único e 2.º, incisos I, IV, VI, f e g, XII, XIII e XIV, da Lei 10.257/01. Conforme explicita Édís Milaré (2009, p. 549-552).

2 Conforme o artigo 41, da Lei 10.257/01: “Art. 41. O plano diretor é obrigatório para cidades: I – com mais de vinte mil habitantes; II – integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas; III – onde o Poder Público municipal pretenda utilizar os instrumentos previstos no § 4o do art. 182 da Constituição Federal; IV – integrantes de áreas de especial interesse turístico; V – inseridas na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional.”

Em 1992, foi celebrada no Rio de Janeiro a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), evento este que oficializou a Programa Agenda 21 que apresenta estratégias de concretização de políticas de sustentabilidade ambiental, social e econômica, pautando ações de interesse global, nacional e local. No citado documento se ressaltou a importância de implantação de políticas que visem, em âmbito local e com apoio da sociedade, a sustentabilidade. Ao atender os interesses locais, essas políticas podem melhor apresentar os resultados de sustentabilidade almejados, já que no ambiente urbano é mais propício criar normativas de identidade econômica, social e política em seu território, justamente pelo caráter local. O fator local se revela importante para a tomada de decisões enquanto se pode contar com a participação social, tanto na elaboração quanto na fiscalização das políticas públicas. Nesse conjunto, explica Édis Milaré (2009, p. 557):

As peculiaridades locais constituirão objeto do planejamento municipal, como explicita o inciso III, do art. 4º do Estatuto. No que concerne ao interesse da gestão ambiental, em particular, tomamos como principal referência o Plano Diretor e o zoneamento ambiental. O inciso IV, dos institutos tributários e financeiros, fala de “incentivos e benefícios fiscais e financeiros” que, sem dúvida, poderão ser propostos em benefício do meio ambiente urbano, além de outras destinações.

Conforme indicado pelo Estatuto da Cidade, como instrumento de melhoria do meio ambiente se pode valer de instrumento de natureza tributária, incluindo, então, a tributação ambiental. Para tanto, é importante analisar a competência municipal nas

áreas da tributação e do meio ambiente. Nessa seara, importa analisar os tributos que competem aos municípios e a inserção aos mesmos do caráter extrafiscal de promoção de condutas a favor da melhoria do meio ambiente.

3. Tributos Municipais e a Extrafiscalidade como instrumento político de promoção de melhoria do Meio Ambiente Urbano

O tributo, em sua visão clássica, é forma de arrecadação de receita derivada para os cofres públicos, destacando-se por este atributo o seu caráter fiscal. O tributo nessa definição relevante ao direito financeiro se apresenta como ônus atribuído aos contribuintes na arrecadação de receita para assegurar o regular desempenho da máquina pública, possibilitando como contrapartida aos indivíduos, benefícios com bens e serviços públicos a estes postos à disposição.

Entretanto, além de arrecadar recursos, é ajustada ao sistema tributário a função extrafiscal do tributo, isto é, este atuando também como mecanismo de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Dessa forma, a distinção entre as funções fiscais e extrafiscais do tributo reside na sua finalidade, ao passo que a primeira visa a atividade financeira do Estado de prover receita aos cofres públicos, a segunda, perquire finalidade diversa de meramente arrecadar recursos, indicando tendências econômicas e comportamentais através da variação da carga tributária incidente. Esses objetivos, ainda que pareçam distintos, convivem harmonicamente, diferenciando-se apenas pela preponderância de um ou de outro. Dessa forma:

Com efeito, um tributo instituído com efeitos arrecadatórios não se presta apenas a ser receita para cobrir gastos ao alvitre do administrador

da máquina estatal. Não ao menos em um Estado Democrático de Direito, em que o Estado existe segundo e como o seu povo, para a busca de uma sociedade justa, livre e igualitária [...]. Nesse passo é importante lembrar que é dever constitucional do Estado corrigir ou mitigar as desigualdades socioeconômicas existentes, valendo-se, para tanto, de diversos instrumentos que lhe foram conferidos pela Constituição. (CAMARGO, 2008, p. 107)

A essência da tributação ambiental é o seu caráter extrafiscal. A implantação da tributação ambiental pode ocorrer tanto na criação de um tributo novo quanto na introdução da finalidade extrafiscal de tutela ambiental em tributo já existente. A tributação ambiental implica na majoração ou redução/extinção da carga tributária de modo que comportamentos danosos ao meio ambiente podem ser tributados com gravames maiores, ao passo que condutas menos nocivas à natureza sofrem uma tributação menor, ou resta desobrigado a prestá-la. A tributação ambiental tem o caráter preventivo, pois a pretensão não é penalizar o agente que prejudica o meio ambiente, e sim, evitar tal prejuízo na medida em que proporciona ao indivíduo a escolha de se submeter ou não à tributação mais gravosa (NUNES, 2010; MODÉ, 2005).

A tributação ambiental veicula instrumentos ao poder público para ter ingerência na sociedade, enquanto mecanismo de indução de comportamentos na sociedade, na graduação do seu gravame, na medida em que se atendem os requisitos de tutela ambiental regulados pela norma, poderá haver a redução/extinção do respectivo ônus tributário. Ressalta-se que, essa ingerência não influi, autoritariamente, sobre o sujeito passivo, cabendo-lhe, ainda, a escolha quanto a atender ao posto para a preservação ambiental ou suportar o encargo econômico do tributo. A

tributação ambiental projeta instrumentos ao poder público que proporcionam a “preservação ambiental através de um desenvolvimento sustentável, visto que não pretende barrar o crescimento econômico, apenas induzi-lo a acontecer da maneira menos danosa possível para a natureza” (BASSO; RODRIGUES, 2011, p. 48-49). A graduação do tributo pode influenciar nos modos de uso, e exploração do meio ambiente urbano, de maneira que a sua carga tributária interfere na indução de comportamentos.

Visto isso, como instrumento de melhoria do meio ambiente urbano se pode valer da tributação ambiental, para tanto é importante analisar a competência municipal nas áreas da tributação e do meio ambiente. Nessa seara, importa analisar os tributos que competem aos municípios e a inserção aos mesmos do caráter extrafiscal de promoção de condutas a favor da melhoria do meio ambiente.

3.1 Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana – IPTU

A Constituição Federal em seu artigo 156, II, e no seu artigo 147, autoriza, respectivamente, os Municípios e o Distrito Federal a instituírem o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Da análise do artigo 32, do Código Tributário Nacional, veiculando normas gerais sobre este imposto, tem-se que o seu fato gerador pode ocorrer pela verificação da propriedade imobiliária; do domínio útil ou da posse³ de bem imóvel por natureza; ou por meio de acessão física; conforme definição na Lei Civil, de imóvel situado na zona urbana, urbanizável ou de expansão urbana da cidade.

3 Para haver posse tributável pelo IPTU é preciso que se trate de posse *ad usucapionem*.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) tem sua função predominantemente fiscal, sendo fonte de importante arrecadação ao município. Sem embargo, também apresenta o caráter extrafiscal na medida em que pode ser utilizado como instrumento de alcance à finalidade de atendimento à função social da propriedade.

O IPTU é classificado como imposto real, o que significa que o tributo considera características objetivas para sua incidência. Quer dizer que a sua tributação observa os critérios objetivos relativos ao imóvel tributado e não características pessoais do contribuinte. No que tange a se caracterizar um tributo real quer dizer que incide sobre o bem e são as características deste bem que orientam a graduação do imposto. Por se apresentar como imposto real, a progressividade só pode existir com expressa previsão constitucional o que se verifica no artigo 156, §1º, da CF, relativamente à progressividade fiscal do imposto conforme o valor venal do imóvel, conhecida como progressividade fiscal do IPTU, e que só foi possível após a introdução da sua autorização no texto da Constituição, pela Emenda Constitucional n. 29/2000⁴; ademais da progressividade extrafiscal prevista no artigo 182, §4º, da CF, conhecida como IPTU progressivo no tempo, em que haverá o aumento do tributo para que seja atendida a função social da propriedade.

Tendo em vista a progressividade extrafiscal do IPTU, prevista no artigo 182, §4º, da CF, o imposto se apresenta como instrumento propício na organização das cidades em respeito ao meio ambiente, ponderando que segundo este dispositivo, a

4 Súmula 668, do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

propriedade imobiliária urbana deve atender a sua função social⁵. A orientação da função social da propriedade é posta pelo Plano Diretor da Cidade. Em outras palavras, é dizer que a propriedade cumpre a sua função social quando atende os requisitos fundamentais de ordenação da cidade expressas neste instrumento⁶. Nomeada função social da cidade é promover o adequado aproveitamento urbano da propriedade submetido no padrão jurídico do município, que pode ser traduzido na “destinação ocupável ao terreno, torná-lo produtivo em algo lícito, gerador de riqueza, edificar algo e destiná-lo ao uso” (MIRANDA, 2002, p. 333).

Com base nessa conjuntura em que parte-se da organização da cidade pelo plano diretor, embasados pelas normas gerais da lei federal (Lei 10.257/01), que visam uma melhor política urbana, de segurança, do bem-estar das pessoas e do equilíbrio ambiental, o IPTU auxilia no controle da efetivação da função social da propriedade. Nesse sentido, a Constituição Federal outorga em seu artigo 182, §4º, instrumentos para o Município na organização de seu território sujeitar os seus cidadãos a atender a função social da propriedade. A Constituição Federal autoriza que o Poder Público possa, mediante lei específica para área incluída

5 Sobre a função social da propriedade o Estatuto da Cidade (Lei 10.257/01) assim complementa: “Art.39. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurado o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, a justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º desta Lei.”

6 O plano diretor é a norma em que “o Município, dentro da sua autonomia para legislar sobre o assunto, além dos demais sujeitos à sua administração, informará a sua pretensão urbanística para direção e planejamento quanto ao seu mapa urbano, discriminando as áreas para as finalidades inerentes à existência de uma cidade, dando-lhe contornos de organização” (MIRANDA, 2002, p. 333).

no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento. Caso o particular não atenda às exigências do poder público, a Constituição Federal prevê providências sucessivas que podem ser tomadas. A primeira é o parcelamento ou edificação compulsórios, a próxima, e a que interessa ao presente estudo, é o IPTU progressivo no tempo.

A possibilidade de progressividade extrafiscal do IPTU para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana está prevista na Constituição Federal desde o seu texto originário promulgado em 1988. O IPTU progressivo no tempo é o agravamento da carga tributária que será suportada ao proprietário de área que não promova o seu adequado aproveitamento. A graduação do imposto se dará pelo passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano, ou seja, quanto mais tempo passar e mantida a situação que não atende à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável no lançamento do IPTU.

Diante do avaliado, importa destacar que, a Constituição Federal ao estabelecer o não atendimento da função social da propriedade como critério definidor da aplicação do IPTU progressivo, assegura no artigo 182, §2º, que existam conceitos normativos estáveis e objetivos que definam o regime jurídico da propriedade imobiliária postos em diretrizes de lei que defina a política de desenvolvimento e expansão urbana. O contexto social que se quer aplicar à propriedade não é no sentido de socialização do direito de propriedade, e sim de possibilidade ao poder público direcionar a destinação e o uso da propriedade de forma mais adequada aos anseios conscientes da sociedade. Adaptá-la da melhor maneira à realidade a que ela é contextualizada.

Contudo, convém alertar que o interesse público da função social, em especial neste caso, ao meio ambiente sadio, não pode sobrepujar direitos e garantias dos contribuintes, não podendo

a tributação restar como mecanismo de coação ao indivíduo. O IPTU progressivo no tempo, embora seja posto para induzir comportamentos, não poderá ter efeitos confiscatórios e essa preocupação se fez presente no seu regulamento. Segundo o Estatuto da Cidade, a majoração da alíquota no IPTU progressivo no tempo, ocorrerá durante o prazo de cinco anos consecutivos, como aumento da alíquota a cada ano em que ainda persista a situação que não atende a função social da propriedade, sendo que a alíquota majorada não exceda a duas vezes o valor referente ao ano anterior, e, além disso, preocupou-se em estabelecer um limite máximo para a fixação da alíquota em quinze por cento.

Além do IPTU extrafiscal progressivo no tempo, para atender a função social da propriedade, há de se notar que, com a finalidade de resguardar os recursos naturais, o município pode condicionar ou incentivar condutas do particular, via tributação ambiental incidente sobre a propriedade. A legislação urbanística do município pode estimular os munícipes a conservar, criar e manter áreas verdes e outros elementos naturais existentes em sua propriedade. Referida orientação, que será estimulada pela tributação ambiental, pode ocorrer por meio de redução ou majoração da carga tributária no IPTU.

Nesse contexto, também é possível aos municípios induzirem comportamentos preservacionistas com a oscilação da carga tributária. Um bom modelo é o IPTU Verde implantado no município paulista de São Carlos que visou conceder benefícios no IPTU a quem plantar árvores ou manter áreas permeáveis em imóveis edificadas⁷. Outro exemplo é o município de Guarulhos, São Paulo, onde também se estabeleceu um desconto, de até vinte por cento, para os munícipes que implantarem em suas residências

7 Vide Lei Municipal de São Carlos, n. 13.962, de 25 de novembro de 2005, especificamente, artigos 44 e 45.

duas ou mais das seguintes medidas: uso de aquecimento solar, captação de água de chuva, reuso da água, coleta seletiva de lixo, sistema natural de iluminação, construção com materiais sustentáveis e telhado verde (gramado).⁸

3.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN)

A Constituição Federal atribui aos Municípios e ao Distrito Federal o poder de tributar relativamente a serviços de qualquer natureza (ISS), descritos em lei, e que não estejam compreendidos na competência dos Estados - concernentes aos serviços tributados pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). A hipótese de incidência do tributo, nos termos do art. 1º. da Lei Complementar 116/2003, consiste na prestação de serviços constantes em sua lista anexa. Conforme o atual sistema, a Lei Complementar 116/2003 não conceitua serviço, apenas aporta uma lista taxativa de serviços que podem ser tributados pelos municípios e pelo Distrito Federal por meio de suas leis próprias.

O imposto sobre serviços também pode servir, ainda que de forma mais restrita, como instrumento de orientação de uso, desenvolvimento e expansão da sociedade, respaldado no equilíbrio ambiental. Atendendo à necessidade de se delimitar o critério de qual município será o sujeito ativo para cobrar o imposto sobre serviço, a Lei Complementar n. 116/2003 determinou em seu artigo 3º que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador ou, não havendo

8 Vide Lei Municipal de Guarulhos n. 6.793/10, especificamente nos artigos 60 a 63.

estabelecimento, no local do domicílio prestador, trazendo exceções em seus incisos I a XXI.

Importa definir de forma objetiva o critério em que local será cobrado o ISS, de modo que não haja fixação arbitrária do local do estabelecimento, com vistas a pagar menos imposto e burlando o sistema tributário em prejuízo de alguns municípios. Nesse sentido, o importante é considerar o problema da guerra fiscal entre os municípios no que concerne à tributação municipal sobre os serviços.

Ponderando tal condição, a Constituição Federal em seu artigo 156, §3º, atribui à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto sobre serviços. A Lei Complementar 116/2003 tratou apenas de fixar a alíquota máxima de cinco por cento, em seu artigo 8º, inciso II, silenciando quanto à fixação da alíquota mínima. Entretanto, aplica-se como alíquota mínima a prevista pelos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), especificamente em seu artigo 88. Este dispositivo do ADCT fixa a alíquota mínima de dois por cento, excluindo esta alíquota mínima para os serviços de execução de obras descritas nos itens 32, 33 e 34 da antiga lista de serviços posta no Decreto-Lei 406/68, correspondendo aos itens 7.02, 7.04 e 7.05 da atual lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Os citados serviços de execução de obra são devidos no local da efetiva execução do serviço, o que possibilita afirmar, que evita o problema da guerra fiscal. Além disso, com o intuito de impedir subterfúgios para redução da carga tributária aquém do limite de dois por cento, o inciso II, do art. 88, do ADCT impede, expressamente, benefícios fiscais que, direta ou indiretamente, tenham o efeito de redução da alíquota estabelecida em dois por cento.

Diante da restrição posta pelo ADCT, infere-se que os incentivos fiscais relativos ao ISS devem se limitar ao patamar da alíquota mínima de dois por cento. Porém, poderia se falar de

incentivo no imposto sobre serviço com a redução dessa alíquota mínima de dois por cento para os serviços em que são cobrados no local da sua execução. Tal concepção tem por base a finalidade desta restrição que é propriamente evitar a guerra fiscal entre os municípios, logo, se a prestação do serviço só pode ser executada propriamente no local em que será cobrado o imposto, é indiferente aos demais municípios os incentivos fiscais do ISS quanto à respectiva prestação de serviço.

Nesse diapasão, pode-se citar como exemplo de tributação ambiental no imposto sobre serviços de qualquer natureza, a concessão de benefício fiscal no caso de prestação de serviços relativos a obras atinentes a construções novas e para reformas, que envolvam sistemas de captação de água da chuva, de aquecimento hidráulico, elétrico solar e capaz de reduzir parcial ou integralmente o consumo de energia elétrica, e edificações com material sustentável certificado. Outra sugestão está na possibilidade do município, incentivar serviços relacionados ao turismo ecológico, produzindo renda e empregos, e ao mesmo tempo, proporcionando uma exploração sustentável à biodiversidade existente em áreas de preservação permanente.

3.3 Imposto sobre a 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 a concessão de direitos a sua aquisição (ITBI)

Os municípios e o Distrito Federal, por força dos artigos 156, II e 147, da Constituição Federal, estão autorizados a tributarem a 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 a concessão de

direitos a sua aquisição. Imposto este, comumente conhecido pela sigla ITBI.

A alíquota do ITBI não tem limite máximo e mínimo. A restrição está na impossibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas ao ITBI, pois por se tratar de tributo real, a progressividade conforme a capacidade contributiva só pode existir com manifesta autorização constitucional, o que não ocorre com a atual regulamentação constitucional do ITBI. Corroborando com o dito, o STF editou a Súmula 656 afirmando que “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Na presente análise, acredita-se que este imposto, por incidir sobre um fato tido como instantâneo, ou seja, incide no momento de transferência de direito real, poderia não ser o mais adequado instrumento de melhoria ambiental. Isso porque se entende que a tutela ambiental deve ser eficaz e objetiva. Eficaz, enquanto se constata que o instrumento dirigido à tutela ambiental permite efetivamente atingir referida finalidade, e objetiva, ao passo que a norma aponte detalhadamente os seus desígnios. Ressalta-se que, pretende-se nesse estudo defender que os incentivos fiscais para a tutela ambiental não resultem meramente em benefícios/favores fiscais aos contribuintes, frente a uma medida ambiental simplesmente transitória. Nesse sentido, corrobora que a tributação ambiental quando implementada deve ser efetiva, o seguinte argumento:

[...] as normas motivadoras devem se apresentar sobre a base de um sistema com critérios delimitadores, quer dizer, devem-se determinar os parâmetros de sua abrangência essencialmente ambiental, bem como os critérios relacionados às técnicas renováveis

que devem ser implantadas. A norma não pode ser posta de modo que possibilite a dissimulação de seus objetivos que perquire a concreção da política de preservação ambiental no desenvolvimento econômico. (BASSO, 2010, p. 50-51)

Além do mais, protesta-se que a medida tributária proporcione que a conduta estimulada pela tributação seja sustentada de modo que decorra efetivo benefício ao meio ambiente, implicando, ainda que indiretamente, num resultado duradouro e positivo ao entorno urbano. É dizer, que o benefício ambiental para o município com a implantação da medida tributária extrafiscal, prolongue-se após a transferência do direito real, aportando efetivo resultado de salvaguarda do meio ambiente.

3.4 Taxa

Diferente dos impostos, as taxas são tributos vinculados, o que quer dizer que estão aderidas a determinada atividade estatal relacionada ao contribuinte. Conforme o artigo 145, II, da Constituição Federal, as taxas têm como fato gerador a prestação de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou o exercício regular do poder de polícia. A competência tributária das taxas é definida como comum, já que será competente aquele ente que realizar a atividade estatal conforme atribuição constitucional.

Poderia se falar em taxa ambiental em caso de prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviço público específico e divisível de natureza ambiental, assim como quando o município exercer o regular poder de polícia sobre determinada atividade que afete o meio ambiente. Poder-se-ia mencionar como exemplo a taxa municipal de esgoto industrial, cobrada sobre o

lançamento de resíduos poluentes, ou sob a forma de taxas de polícia, como no caso de fiscalização e controle de atividades dos contribuintes, principalmente das que possam ocasionar poluição ambiental.

Nesse caso, poder-se-ia falar de tributo propriamente ambiental, aproveitando o exemplo já exposto da taxa de esgoto industrial cobrada sobre o lançamento de resíduos poluentes, em que a imposição tributária é auferida em conformidade direta com a quantidade de poluição produzida, mas que consequentemente deve aumentar na proporção em que é utilizada a atividade estatal, sendo, portanto, maior o seu custo. Destaca-se nessa situação que não se trata de um aumento da taxa conforme o índice poluidor. Por se tratar de um tributo contraprestacional, não poderá considerar exclusivamente o caráter pernicioso ao meio ambiente relativo à conduta do contribuinte no agravamento do tributo, já que tem de se ponderar como limite deste tributo o custo da atividade estatal.

O mencionado exemplo não se trataria propriamente de um tributo extrafiscal, já que quando se fala desta característica se está referindo à oscilação do elemento econômico do tributo assentada pela norma tributária para estimular ou reprimir comportamentos, possibilitando assim, o alcance do valor protegido constitucionalmente. Logo, essa taxa, para se revestir do caráter extrafiscal de tutela ambiental, deve ter o caráter indutor para o contribuinte deixar de suportá-la e tomar medidas que afastem o caráter poluidor a que se sujeita a tributação e não, meramente, por se tratar de um serviço com característica ambiental prestado pelo Estado ao contribuinte. Entende-se por se vincular propriamente a atividade estatal (serviço público específico e divisível, e exercício regular do poder de polícia), podendo-se falar do caráter extrafiscal da taxa no caso de se estabelecer isenção ou redução na carga tributária para fomentar determinada conduta que seja ambientalmente desejável.

3.5 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria também se refere a um tributo vinculado, uma vez que seu fato gerador consiste em uma atividade estatal. Nesse tributo, a atividade estatal é específica - a realização de uma obra pública - e dela deve, necessariamente, decorrer melhoria, que se representa na valorização do imóvel do contribuinte.

A contribuição de melhoria tem grande importância no planejamento urbano e realização de obras. Assim, para a qualidade do meio ambiente seria propício que estas obras se refiram a sua melhoria ambiental, como a construção de um parque, por exemplo. Entretanto, não se deve esquecer que se tratando dessa espécie tributária, necessariamente, deve decorrer valorização ao bem do contribuinte que se sujeita ao seu pagamento. Contudo, mais uma vez aqui se adverte que não se trataria propriamente de tributo com finalidades extrafiscais em que se quer induzir comportamentos ambientalmente desejáveis. Acompanha-se aqui os mesmos argumentos já expostos em relação à figura tributária taxa, só que de forma adequada a este tributo. Na cobrança da contribuição de melhoria se deve observar, necessariamente, o limite total que é o custo da obra, e o limite individual, que é a valorização do imóvel do contribuinte decorrente da obra pública. Considerando o limite individual correspondente à valorização imobiliária e não diretamente o custo da obra, já se restringiria a manifestação extrafiscal nessa espécie tributária.

3.6 Contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública

A emenda constitucional n. 39, de 2002, introduziu no texto constitucional o artigo 149-A, autorizando os municípios e o Distrito Federal a instituir a contribuição para custeio do

serviço de iluminação pública. Preliminarmente, não se verifica características propriamente ambientais nessa espécie tributária, considerando que a sua arrecadação tem a finalidade específica de munir o município de recursos financeiros para suportar o custo do serviço de iluminação pública. Tampouco se verifica o caráter de ingerência de melhoria urbanística. Todavia, pode o município trazer uma finalidade extrafiscal de tutela do meio ambiente por meio deste tributo. Assim, contemplando que a Constituição Federal autoriza no parágrafo único, do artigo 149-A, que a cobrança desse tributo pode ser feita na fatura de energia elétrica, considerando o seu consumo, pode-se propor a finalidade extrafiscal de reduzir o tributo na proporção de quanto menor for o consumo de energia elétrica pelo contribuinte ou for adotada forma de produção de energia elétrica mais limpa⁹. Aqui a finalidade extrafiscal estaria em reduzir o consumo de eletricidade ou estimular a adoção de técnicas de produção de energia renovável, o que deve ser estimulado, pois, embora a eletricidade se trate de um produto final limpo, não se pode esquecer que suas diversas formas de produção, ainda que no momento de sua instalação, acarretam danos ambientais.

4. Considerações Finais

No presente estudo se analisou formas de tributação municipal dirigidas a assegurar o direito fundamental ao meio ambiente sadio. Consagrado direito fundamental, conforme dispõe o próprio texto constitucional, deve ser assegurado tanto pelo poder

9 Esta proposição foi delineada ponderando a constitucionalidade já afirmada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à cobrança da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública conforme o consumo individual de energia elétrica (RE 573675). Ressalta-se, no entanto, que não se está se posicionando quanto ao mérito dos critérios deste julgamento.

público municipal quanto pela sociedade, e isso se mostrou possível pela extrafiscalidade ambiental nos tributos de competência do município.

Perquiriu-se demonstrar que no município se encontra instrumentos aptos a adoção de medidas de melhoria do meio ambiente urbano, considerando que é no seu território que se pode identificar o perfil econômico, social e político na instrução da legislação que melhor atende os seus interesses sociais.

Dentro desta perspectiva, as políticas municipais devem pautar-se nos anseios constitucionais, orientando o legislador na eleição de valores considerados imprescindíveis à manutenção da sociedade, importando visualizar que bens tidos com caráter exclusivamente individual, a exemplo da propriedade imobiliária, atualmente pela Constituição Federal, na seara do Estado social, já não são considerados de tal forma.

Tratou-se de diversos instrumentos dentro da competência tributária do município que proporcionam a solução dos problemas ambientais, buscando, ainda que de forma sucinta, demonstrar o perfil de cada tributo municipal apresentando os limites e as possibilidades de sua aplicação na finalidade indutora de se impetrar comportamentos preservacionistas. Observou-se que existem formas de indução do comportamento do munícipe no sentido de auxiliar o ente político local em organizar de forma adequada ao meio ambiente a sua cidade, evitando posteriores e gravíssimos incidentes ocasionados pelo desequilíbrio ambiental. Percebe-se que, na verdade, carecem políticas organizadas para a implantação do instrumento tributário ambiental, que se configuram importantíssimas, já que atuam na problemática de forma preventiva, e que a ação do contribuinte ao atender a finalidade ambiental será de retirar ou suavizar a causa do dano ambiental.

Referências

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASSO, Ana Paula. **Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável**. Revista Direito e Desenvolvimento. João Pessoa, Ano 1, n. 2, 2010.

BASSO, Ana Paula; RODRIGUES, Jackson Duarte. **Caráter extrafiscal da tributação na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Revista Direito e Desenvolvimento. João Pessoa, Ano 2, n. 3, 2011.

CAMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como instrumento de atuação urbanística**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FOLMANN, M. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXTO, M. M. (Org.). **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MIRANDA, J. D. B., A regra-matriz do IPTU e sua constitucionalidade. In: PEIXTO, M. M. (Org.), **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2005.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meioambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

RIBEIRO, M. F.; FERREIRA, J. S. A. B. N. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2008.

Estudo sobre a possibilidade dos Municípios serem condenados por danos morais e materiais decorrentes do Ajuizamento de Execuções Fiscais indevidas

Dirceu Galdino Barbosa Duarte

1. Considerações iniciais

A prática forense tem demonstrado que os entes Federados, principalmente os pequenos Municípios – talvez pelo menor investimento em tecnologia e capacitação dos seus servidores (Agentes Fiscais e Procuradores), ou pela voracidade em arrecadar recursos públicos, ajuízam Execuções Fiscais infundadas cobrando créditos tributários decaídos ou prescritos (ambos extintos); já adimplidos ou em fase de parcelamento (com a exigibilidade suspensa); em face de pessoa sem qualquer vínculo jurídico com o fato gerador do tributo, logo, sem legitimidade para figurar no polo passivo; crédito tributário “constituído” sem notificação do lançamento tributário etc.

Neste sentido, iremos analisar os malefícios e prejuízos causados aos Executados, expondo a fundamentação do porquê de a administração pública dever indenizar os executados por danos morais, quando realiza cobranças de dívidas tributárias manifestamente indevidas. Para tanto, inicialmente iremos analisar o

acesso à justiça, passando pela teoria do abuso de direito e pelos deveres das partes num processo, para que o leitor tenha a exata noção de como e quando o direito dos municípios cobrarem as suas “dívidas” passam a ser abusivo e violador dos direitos da personalidade.

Analisar-se-á, detidamente, os princípios violados pela Administração que age de maneira antiética, ilegal, inconstitucional e arbitrária e os conjugamos com outros institutos do Direito Civil e do Direito Tributário, sempre propugnando por uma solução que afete o mínimo possível a esfera individual e valorize ao máximo a eficiência administrativa.

2. Do acesso à justiça

Fruto de verdadeira conquista histórica, o acesso à justiça, hoje, além de um Direito é também uma garantia que o indivíduo possui, para fazer valer a defesa dos seus direitos em face de outrem, sob a tutela de um órgão imparcial, como bem se constata do conceito de jurisdição de Fredie Didier Junior (2009, p. 67):

A jurisdição é a função atribuída a terceiro imparcial de realizar o Direito de modo imperativo e criativo, reconhecendo/efetivando/ protegendo situações jurídicas concretamente deduzidas e, em decisão insuscetível de controle externo e com aptidão para tornar-se imutável.

O Constituinte originário agiu bem em resguardar essa garantia, no rol dos direitos fundamentais previsto no art. 5º da Constituição Federal, ao dispor que: “Art. 5º XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Tal prerrogativa, devido a sua incontestável importância, não limitou o acesso à justiça a quem quer que fosse, como se depreende do próprio texto constitucional, ou seja, o judiciário não furtará a analisar ameaça ou lesão a direito. Portanto, qualquer um, seja pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que entenda ter quaisquer dos seus direitos violados, pode fazer valer do seu direito acionário constitucional, já que se trata de uma garantia universal. Neste sentido Ferreira Filho (1995, p.279) leciona:

O Direito à tutela jurisdicional é o direito que toda pessoa tem de exigir que se faça justiça, quando pretenda algo de outra, sendo que a pretensão deve ser atendida por um órgão jurisdicional, através de processo onde são reconhecidas as garantias mínimas. O acesso aos cidadãos aos tribunais de justiça, à procura de uma resposta jurídica fundamentada a uma pretensão ou interesse determinado, realiza-se pela interposição perante órgãos jurisdicionais, cuja missão exclusiva é conhecer e decidir as pretensões que são submetidas ao conhecimento do órgão judicante, tendo em vista, os direitos fundamentais da pessoa.

Acontece que, mesmo sendo um direito fundamental e com *status* de cláusula pétrea, seu exercício e seus dizeres, não são absolutos, pois, devem ser ponderados em conjunto com todo o ordenamento constitucional. Em outras palavras, tal direito deve ser exercido de forma coerente, objetiva e razoável, sob pena de que sejam contrariados princípios importantes como a segurança jurídica, a dignidade da pessoa humana e,

principalmente, uma de suas deduções lógicas que é a boa-fé objetiva processual.

Calha trazer à tona as lições de Castilho (2006, p. 13) ao discorrer sobre o acesso à justiça:

[...] não se pode usá-lo sem antes verificar se o direito substancial é ou não justo, ou seja, se atende ou não às necessidades da realidade social. [...] Pode-se simplesmente dizer que justiça vem de jus dicere e que, portanto, é justo aquilo que o Direito diz.

Convém-se a um cidadão comum fazer um juízo de valor sobre o custo-benefício de ativar uma demanda judicial contra outra pessoa, ponderando se o seu pleito é legítimo, tornando-se tal exigência ainda mais marcante para o ente público, devendo a Administração Pública estar convencida de que o direito pleiteado possui amparo legal e encontra-se devidamente fundamentado, pois, do contrário estaria utilizando-se das “máquinas” administrativa e judiciária para perpetuar a injustiça com cobranças indevidas, onde não haveria direito e sim imposição de sua vontade pela arbitrariedade.

Pontuais são as palavras de Watanabe (2004, p. 129) que assevera que “para aplicação de um direito substancial discriminatório e injusto, melhor seria dificultar o acesso à Justiça”.

3. Os princípios violados pela administração ao ajuizar execuções fiscais indevidas

No atuar da Administração Pública, além dos princípios administrativos insculpidos na Carta Magna, dentre os quais salta

aos olhos o princípio da Moralidade, deve o ente zelar e manobrar esforços para uma atuação legal e constitucional.

Adentrando especificamente nas Execuções Fiscais, a Administração Fazendária deve agir amparada pela legalidade e respaldada pela razoabilidade, economia e precipuamente pela boa fé objetiva, por se tratar de um agir dentro do direito processual. O que está evidenciado pelo art. 14, inciso II, do Código de Processo Civil, o qual merece a devida transcrição.

Art. 14 - São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo:

I - expor os fatos em juízo conforme a verdade;

II - proceder com lealdade e boa-fé;

III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento;

IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito;

V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final.

Calha destacar que hoje é consenso na doutrina e na jurisprudência, que o dever de agir com lealdade e boa-fé, foi erigido a status de princípio. Como bem preceitua o mestre Miguel Reale (2003, p.76) ao discorrer sobre a boa-fé:

[...] A boa-fé não constitui um imperativo ético abstrato, mas sim uma norma que condiciona

e legitima toda a experiência jurídica, desde a interpretação dos mandamentos legais e das cláusulas contratuais até as suas últimas consequências. Daí a necessidade de ser ela analisada como *conditio sine qua non* da realização da justiça ao longo da aplicação dos dispositivos emanados das fontes do direito, legislativa, consuetudinária, jurisdicional e negocial. (...) Nada mais incompatível com a idéia de boa-fé do que a interpretação atômica das regras jurídicas, ou seja, destacadas de seu contexto. Com o advento, em suma, do pressuposto geral da boa-fé na estrutura do ordenamento jurídico, adquire maior força e alcance do antigo ensinamento de Portalis de que as disposições legais devem ser interpretadas umas pelas outras.

Portanto, agindo em dissonância com o legal, a Administração pública não fere somente a Legislação propriamente dita, mas também os princípios que a norteiam e lhe dão legitimidade.

4. A execução fiscal indevida como caracterização do abuso de direito

Quando a lei 6830/80 estabeleceu o processo de execução fiscal, trouxe para o texto normativo uma série de privilégios e prerrogativas que teria a administração tributária, para fazer valer o seu direito de receber o crédito tributário.

Ter um procedimento específico célere e dinâmico tem suas vantagens, ainda mais pelo fato de que o que se está em jogo é em última análise o patrimônio público.

Acontece que, o administrador, por vezes, seja por ineficiência, retardo, excesso de trabalho ou qualquer outro motivo,

verifica a impossibilidade de efetuar a cobrança de determinada dívida, mas mesmo assim o faz, como no caso de cobrança de dívida prescrita ou quando suspensa sua exigibilidade em função de parcelamento efetuado pelo contribuinte e devidamente concedido pelo Ente Público.

Em ambos os casos, o administrador não deveria ajuizar tal ação, mas ele parece não se importar com as nuances do caso e valendo-se do seu direito constitucional de ação, propicia a execução fiscal em flagrante abuso de direito, pois caberá ao executado provar sua situação, pouco importando para a administração se a cobrança é indevida ou não.

Ora, o exequente assim agindo, disfarça sua inépcia com uma ação de execução que sabe perfeitamente ser incabível, mas deixa nos braços do judiciário resolver algo que sob o prisma da lei já deveria estar resolvido, inflando assim o número de processo nos órgãos judiciários.

Atuar dessa forma é entrar em flagrante desrespeito à essência das normas e, principalmente, agir em total abuso de direito, sem lealdade com a parte adversa.

Quando a Administração Pública Municipal ajuíza Execuções Fiscais objetivando a cobrança de crédito tributário parcelado, já pago, prescrito, decaído, ou indevido por qualquer outro motivo, seja pela inobservância dos procedimentos legais do processo administrativo tributário, seja por se valer de sua posição de superioridade na execução fiscal, ela viola além da boa-fé objetiva processual, outros deveres inerentes às partes que também estão presentes no art. 14 do CPC, transcrito acima, tais como, não expor os fatos conforme a verdade e deduzir pretensões destituídas de fundamento.

Esse agir antiético, mascarado por uma possível “legalidade”, colide com o princípio da eficiência, pois a administração estará concentrando esforços que se mostrarão inúteis ao final de um processo, lembrando ainda que quando isso acontece esta

deve arcar com as custas processuais, trazendo prejuízos aos cofres públicos, e ainda obriga o jurisdicionado a contratar um advogado, muitas vezes sem a mínima condição de fazê-lo, causando-lhe, assim, inúmeros transtornos, já não bastando o fato de ser hipossuficiente perante a administração pública.

Assim sendo, tal comportamento eivado de nulidade, torna-se adjetivado pelo abuso de direito, ao utilizar-se indevidamente do acesso à justiça que é um direito constitucional e cívico, para constranger alguém a lhe pagar o que não deve.

5. Dano moral decorrente da execução fiscal indevida

Fato que deve ficar claro, antes de se adentrar no tema proposto neste capítulo é que não se propugna aqui que toda e qualquer execução fiscal que ao final do processo, seja declarada improcedente, deva caracterizar dano moral. Não é a vertente devida, pois se assim o fosse estaríamos impondo ao Ente Público um ônus que não lhe é próprio, mas entendemos que naquelas ações manifestamente improcedentes e/ou descabidas de fundamento jurídico, ou seja, ações forçadas ao judiciário e que caracterizam ineficiência do administrador, aí sim, deveríamos pensar em reparação dos danos causados, uma vez o “fisco” age em nítido abuso de direito.

O abuso de direito além de ser um ato ilícito, gera consequentemente o direito à reparação de dano moral e material, sendo fundamento para tais pedidos a litigância de má-fé da Administração Pública pelo evidente abuso de direito e os prejuízos morais e materiais sofridos pelo demandado.

É o próprio Código Civil que preceitua a atitude ilícita de quem age em abuso de direito ao ditar em seu artigo 187 o seu conceito e ao reprimi-lo no art. 927, convém trazer a baila a redação de ambos os artigos.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Leitura clara e indubitosa as dos dois artigos supracitados, pois demonstra inequivocamente que, quando a administração dá causa a um processo de execução indevido, o qual irá ferir a “esfera de conforto” do indivíduo demandado, deve responder pelos seus atos e conseqüentemente indeniza-lo moral e materialmente, em decorrência de sua atitude abusiva.

Como bem lembrado por Cavalieri Filho (2008, p. 155) “o que efetivamente caracteriza o abuso do direito – repita-se – é o seu anormal exercício, assim entendido aquele que se afasta da ética e da finalidade social ou econômica, do direito.”

O que justamente ocorre quando a administração move uma ação que não tem fundamentos legais e/ou legítimos, é a efetivação do abuso de direito em duas situações distintas, primeiro, a administração age deliberadamente com o intuito de prejudicar alguém e locupletar-se, e em segundo lugar pode-se esclarecer que ela está no uso anormal ou antifuncional do Direito. Como salientado por Cavalieri (2008, p. 152) “caracteriza-se pela existência de

conflito entre a finalidade própria do direito e a sua atuação no caso concreto”.

Exemplo clássico que se pode extrair de tal vergastada prática, é a cobrança de multas ambientais, depois de vários anos, ou até décadas, de cometido o ilícito. O transcorrer do tempo solidifica as relações pessoais e a confiança das partes, é uma questão de segurança jurídica, mas a administração pública por diversas vezes entendeu que poderia ajuizar a ação de cobrança mesmo depois de passados tantos anos, onde, obviamente, os prejudicados sentiram-se no dever de procurar a tutela judicial, por entenderem que um prazo longo já havia se transcorrido.

Mesmo não havendo legislação específica sobre o assunto, o Superior Tribunal de Justiça solidificou o entendimento de que a cobrança de tais multas deve ser feita no prazo de cinco anos¹. A edição da súmula inibiu muitas das ações desprovidas de razoabilidade, impedindo cobranças prescritas de tais multas, no entanto ainda persistem em situações diferentes.

Convém mencionar ainda que, até na seara recursal, os tribunais têm entendido pela proibição do abuso de recorrer, como bem preceitua novamente o STJ: “Processual Civil – Embargos de declaração – Rejeição – Multa. Atua com abuso de direito de recorrer a parte que investe contra assunto já pacificado nos Tribunais, especialmente quando já sumulado”².

Uma última palavra deve ser mencionada sobre o abuso de direito, nas lições de Cavalieri (2008, p. 153):

1 Súmula 467: Prescreve em cinco anos, contados do término do processo administrativo, a pretensão da Administração Pública de promover a execução da multa por infração ambiental.

2 STJ. EDecl no AgRg no AI 418.205-SP, Rel Min. José Delgado.

[...] A conclusão que se tira da redação do art. 187 é a de que o abuso do direito, que não era estranho ao Código Civil de 1916, foi agora erigido a princípio geral, podendo ocorrer em todas as áreas do Direito, pois a expressão o titular de um direito abrange todo e qualquer direito subjetivo cujos limites foram excedidos. Importa dizer que qualquer titular de direito subjetivo (pessoa natural ou jurídica), em qualquer área do direito (público ou privado), poderá praticar esse ato ilícito e, se causar dano, terá que indenizar. Esta é a amplitude da norma em comento.

Ou seja, a administração pública municipal tem o dever de indenizar o demandado quando àquela agir em abuso de direito. É o que vem entendendo ainda o Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO/CRÉDITO TRIBUTÁRIO/
LANÇAMENTO INDEVIDO DE TRIBUTO/
DANO MORAL. A exigência indevida de tributo constitui ilícito que viola a esfera jurídica do contribuinte. E isto lhe resulta em dano moral, em virtude da perturbação na sua paz, com o recebimento de correspondência cobrando impostos indevidos, com o seu nome associado a pecha de contribuinte inadimplente e com inevitável constrição de parte de seu patrimônio - por meio de execução fiscal ou depósitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário. Dito lançamento indevido

também inviabiliza eventual alienação do imóvel, na medida em que obstaculiza a obtenção de certidão negativa municipal, necessária para lavrar-se escritura. O litígio judicial enseja dano moral. E isto o autor não escapa de viver, pelo só fato de ser advogado. É presumido o resultado danoso do desgaste emocional, do incômodo e do estresse porque tais perturbações são sentidas no íntimo do indivíduo, não se podendo observá-las no plano material, e qualquer "homos medius" sofreria tais emoções negativas frente ao caso concreto. Este dano moral foi causado pelo indevido lançamento tributário que, por conseqüência, resultou no ajuizamento da demanda. O litígio, na verdade, é um dos efeitos gerados pelo ilícito e não causa dos danos. Constitui um desvio de perspectiva ver no ajuizamento da ação a causa do respectivo dano moral para afastar a sua indenizabilidade, quando, na verdade, a causa de tal dano repousa no indevido lançamento tributário. A inscrição do débito como dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal são atos que só agravariam os danos que já estavam consolidados para o contribuinte.

6. As condições da ação como freio a propositura de ações indevidas

Outro fato que não se pode esquecer é o de que o legislador também não ficou indiferente à possibilidade de ocorrer um abuso no direito de acesso à justiça, criando, assim, as condições

da ação, para que tal direito seja efetivado de forma eficaz, palpável e concretizável.

Inclusive, o próprio Supremo Tribunal Federal³ e a doutrina já se manifestaram sobre esse assunto senão veja-se:

Os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, o contraditório e a ampla defesa, não são absolutos e não de ser exercidos, pelos jurisdicionados, por meio das normas processuais que regem a matéria. Não se constituindo negativa da prestação jurisdicional e cerceamento e defesa a inadmissão de ações e recursos quando não observados os procedimentos estatuídos nas normas instrumentais.

Consolidando o entendimento da Corte Suprema, Nelson Nery e Rosa Maria Andrade (2009, p. 136) entendem de forma semelhante:

Todos têm acesso à justiça para postular tutela jurisdicional preventiva ou reparatória de um direito individual, coletivo ou difuso. Ter direito constitucional de ação significa poder deduzir pretensão em juízo e também poder dela defender-se.(...)É preciso, contudo, que a parte preencha as condições da ação, para que possa obter a sentença de mérito.

3 STF. Pleno – Ag. Rg Nº 152.676/PR.

As condições da ação estão estampadas no próprio Código de Processo Civil em vários artigos, mas de forma específica no art. 267 inciso VI: “Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual”.

Dentre as três condições da ação, nos interessa no presente estudo a figura do “interesse processual”. Segundo o saudoso professor Liebman (1986, p. 154):

Interesse de agir é um interesse processual secundário e instrumental com relação ao interesse substancial primário: tem por objeto o provimento que se pede ao juiz como meio de para obter a satisfação de um interesse primário lesado pelo comportamento da parte contrária, ou, mais genericamente, pela situação de fato objetivamente existente.

A Doutrina majoritária entende que o interesse de agir ou interesse processual, é uma condição da ação que deve ser examinada em duas dimensões:

- a. Interesse-utilidade: haverá interesse se a demanda puder propiciar algum tipo de proveito ao demandante. “Há utilidade da jurisdição toda vez que o processo puder propiciar ao demandante o resultado pretendido” (DIDIER, 2009, p. 196);
- b. Interesse-necessidade: é preciso que o demandante demonstre que o processo é necessário à obtenção daquela utilidade, sob pena de a conduta ser considerada abusiva.

A divisão que nos interessa é exatamente a primeira, ou seja, o interesse utilidade, pois ao propor uma ação de execução fiscal em que o Município sabe ser indevida, seja porque está prescrita ou por qualquer outro motivo, esta ação em si já se encontra carente de objeto. O ordenamento jurídico não pode processar regularmente uma demanda judicial sem tal interesse utilidade, e por esse mesmo motivo previu que o juiz pode extinguir *de ofício* a ação quando prescrita⁴.

Dinamarco (2000, p. 402) esclarece pontualmente o papel da utilidade no interesse de agir:

Sem antever no provimento pretendido a capacidade de oferecer essa espécie de vantagem a quem o postula, nega-se a ordem jurídica a emití-lo e, mais que isso, nega-se a desenvolver aquelas atividades ordinariamente predispostas à sua emissão (processo, procedimento, atividade jurisdicional).

Ocorre, não raro, que alguns juízes sob a tutela da teoria da asserção, a qual prediz estarem presentes as condições da ação porque o autor da causa assim se manifestou, recebe e desenvolve regularmente o processo de execução fiscal, para descobrir ao final que a parte ré tinha razão em sua argumentação e que assim a cobrança estava prescrita, era indevida, ou havia sido realizada fora dos ditames da lei.

4 Art. 295, CPC - A petição inicial será indeferida: IV - quando o juiz verificar, desde logo, a decadência ou a prescrição (art. 219, § 5º)

7. Consequências para o contribuinte

Além dos inúmeros motivos elencados acima, nos parece ainda ser o mais forte argumento legal para que o contribuinte processado indevidamente pelo Município seja indenizado moral e materialmente, inclusive com os gastos com a contratação de advogado, a figura do erro judiciário, expressamente previsto no art. 5 da Constituição Federal, inciso LXXV: “o Estado indenizará o condenado por erro judiciário, assim como o que ficar preso além do tempo fixado na sentença”.

Saliente-se que a palavra condenado no dispositivo legal acima explicitado, não se remete apenas ao condenado na esfera penal, mas em qualquer esfera, seja ela tributária, civil, trabalhista, ou em qualquer outro ramo do Direito.

Acrescentando ao erro judiciário, pode-se enfatizar que, por exemplo, além dos típicos constrangimentos da execução, como a penhora de bens, o nome do contribuinte é incluído em banco de dados negativos, lhe imputando ainda mais prejuízos, pois fica impedido de praticar diversos atos necessários à vida cotidiana social, como a impossibilidade de efetuar empréstimos em bancos públicos.

8. Considerações finais

Este estudo não teve por escopo incentivar a inadimplência ou defender que o pagamento dos tributos deve ser elidido pelo contribuinte, mas sim, objetivou-se o desiderato de demonstrar que a cobrança feita por Municípios (valendo o mesmo para os outros entes estatais), de tributos que sabem ou deviam saber ser indevidos, viola vários princípios do Direito e deve consequentemente gerar a responsabilidade do Estado.

Todo administrado espera que a administração atue de forma ética e eficiente. O lançamento de tributo feito de forma indevida, demonstra ineficiência do ente público, pois gera para o Estado uma série de procedimentos e gastos que seriam desnecessários se o procedimento de lançamento e constituição do crédito tributário fosse feito de forma correta e de acordo com os parâmetro legais.

Para além da órbita fiscal, temos a esfera do individuo, o qual se vê preso a uma cobrança que sabe ser indevida, mas que desde a sua notificação gera efeitos funestos, tendo a sua suposta dívida lançada na Dívida Ativa do Município, além de gerar uma serie de contratemplos, como gastos processuais e administrativos. Por isso, se espera que, ao realizar execuções fiscais, a administração tenha ouvido o contribuinte em um processo administrativo legal, que garanta todos os seus direitos processuais, tais como a ampla defesa, o contraditório e observe institutos do direito civil e do direito tributário, a exemplo da prescrição, das causas que suspendem a exigência do crédito tributário entre outros. Agindo assim de forma clara, objetiva, econômica e eficiente.

Por fim, entendemos que a solução para os problemas apontados ao longo destas páginas está em se tornar eficiente e justo o processo de lançamento, pois, do contrário, o que sempre resultará será a indenização ao particular pelos erros cometidos por execução de dívida infundada, indenizações que ultrapassam a esfera material e alcançam a seara moral, pois o administrado muitas vezes se encontra impossibilitado de fazer valer alguns direitos específicos, já que o seu nome encontra-se na dívida ativa do município, restando-lhe apenas as alternativas de pagar e ver-se livre de tal encargo ou militar em um processo judicial, que muitas vezes, além de caro é extremamente lento, o que perpetuará a sua condição de devedor por anos.

Destarte, é necessário que com base na boa-fé objetiva, na proibição do abuso de direito e também na falta de interesse de agir em um processo, o juiz atue de forma mais ativa ao receber ações de execuções fiscais, para que ao final de um longo processo não tenha que se manifestar pela improcedência do pedido e dar azo ao ajuizamento de mais uma ação, dessa vez pelo particular, o que acarretará em mais trabalho para o judiciário, inflando-o e tornando mais ineficiente. Salientando que, caso o contribuinte sintá-se esbulhado nos seus direitos como contribuinte, deve recorrer ao judiciário para reparação justa pelos prejuízos sofridos em decorrência dos atos arbitrários praticados pela Administração Pública.

Referências

CASTILHO, Ricardo. **Acesso à Justiça**. São Paulo: Atlas, 2006.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIDIER, Fredie, **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

LIEBMAN, Enrico Tulio. **Manual de Direito Processo Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. v-1.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

REALE, Miguel. **A boa-fé no Código Civil**. Disponível em: <<http://www.miguelreale.com.br/artigos/boafe.htm>> Acesso em: 29 agosto 2012.

WATANABE, Kazuo, Acesso à justiça e sociedade moderna. In: GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; WATANABE, Kazuo. (coord). **Participação e processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

A Prescrição e a decadência aplicada aos Tributos Municipais

“Dormientibus non succurrit jus”¹

André Nóbrega Quintas Colares

1. Introdução

A prescrição e a decadência são parcelas de direito material previstas no Código Tributário Nacional² -CTN- como hipóteses de extinção do crédito tributário, e posteriormente tratadas em nossa Constituição Federal de 1988, em que se deu reserva à Lei Complementar aplicando-se a todos os tributos, sem exceção, *in casu*, os tributos municipais, e antes de o contribuinte exigir o que não deveria ter pagado, ou de o município exigir falta em pagamento, devem ser observados os prazos para a cobrança, sendo matéria de ataque ou defesa dentro do processo judicial ou administrativo, deve ser entendida pelos integrantes da relação processual, incluindo o Juiz e o julgador administrativo que poderá declará-las de ofício.

1 O direito não socorre aos que dormem.

2 Lei n° 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 25 de abril de 2012

A percepção completa do tema somente é possível com a compreensão de toda a existência temporal do tributo, desde o fato gerador até o respectivo executivo fiscal ou repetição do indébito. As regras são diversas e misturam a decadência com a prescrição, e diante da quantidade de possibilidades aplicáveis aos casos concretos, esse estudo trará as fórmulas que devem ser aplicadas à decadência e posteriormente à prescrição. Por uma questão didática analisaremos os institutos por meio de uma cronologia crescente, da prática do fato gerador à ação de cobrança pelo Sujeito Ativo, começando pela decadência, e por último, a prescrição. Em que pesem os inconformismos buscamos a aplicação que fará o leitor entender como o judiciário percebe a devida aplicação dos institutos.

2. Nascimento do Crédito Tributário – Lançamento

Previsão do artigo 173³, parágrafo único do CTN, o crédito tributário surge com a notificação ao sujeito passivo de ato preparatório ao lançamento, quando a administração tributária comunica alguém acerca de um suposto débito fiscal que, via de regra, será apurado em esfera administrativa. Essa constituição é a formalização desse direito abstrato, que, agora deverá ser transformado em um título executivo hábil à cobrança judicial (líquido, certo e exigível), só então viável propositura de demanda

3 Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário *pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.* (grifei)

perante o judiciário para executar o valor pretendido (normalmente a execução fiscal).

3. Decadência

A decadência se opera quando há um direito potestativo que deve ser exercido em um determinado prazo, ou seja, quando alguém precisa praticar um “ato” para constituir um direito em determinada quantidade de tempo. No Direito Tributário localiza-se antes da constituição do crédito tributário, e cessa com ela, sua existência implica na perda do Crédito Tributário, que fica impedido de existir⁴.

Exercido o “ato” potestativo, no direito tributário temos a transformação imediata de um direito abstrato em direito subjetivo que agora incorpora o patrimônio do Estado, esse “ato” resulta de um procedimento, e notificado o contribuinte acerca do *ato preparatório ao lançamento*, sua consequência imediata é encerrar o prazo decadencial e constituir o crédito tributário.

Para a decadência não há que se falar em ato do judiciário, mas meramente administrativo unilateral e vinculado que o Sujeito Ativo tem obrigação de praticar, embora sujeito ao controle jurisdicional. A comunicação do contribuinte por meio do ato preparatório ao lançamento jamais poderá ser ilegal já que sua regularidade será necessariamente aferida em âmbito administrativo com possibilidade de defesa nas esferas administrativa e judicial.

4 Entenda que, o CTN trata a decadência como “extinção” do crédito tributário, mas o que impede a existência do crédito tributário não o extingue, porquanto o que não existe não pode ser extinto. Essa é uma análise meramente lógica que deve ser levada como crítica ao texto legal, mas utilizaremos o termo “extinção do crédito tributário” para a decadência por questão didática, apontada a ressalva.

4. Prescrição – Morte do Crédito Tributário

Hipótese clara de extinção, quando o Sujeito Ativo perde o direito de usufruir da jurisdição. Com o início da prescrição a fase decadencial já se extinguiu ou foi suprimida, conforme o caso; e em vez de um direito potestativo, teremos a perda da força de jurisdição para coagir o Sujeito Passivo a entregar um crédito, ou para que o Sujeito Ativo entregue ao contribuinte o que pagou em erro, ou seja, quem detinha um direito subjetivo perdeu de usufruir da força do Estado prestada pelo judiciário para forçar outrem ao cumprimento.

A Prescrição não pode ser confundida com a “perda do direito de ação”, já que o Sujeito Ativo pode pretender em juízo um crédito prescrito, e a demanda terá o trágico fim de improcedência com resolução de mérito. Afirmar que prescrição é a “perda do direito de ação”, é erro fundamental que não deve ser cometido. O direito constitucional de ação sempre existirá, mesmo que o pleito seja impossível. Eis a diferença: a prescrição se opõe à cobrança do crédito tributário enquanto a decadência é oposição ao próprio crédito.

Notificado o Sujeito Passivo acerca do ato preparatório ao lançamento, a partir dessa data a Administração terá um prazo determinado para transformar esse direito subjetivo em um título executivo extrajudicial dotado de liquidez e certeza (CDA) e propor uma demanda judicial que transformará o que antes era um direito subjetivo em algo concreto de valor pecuniário, observadas as regras, suspensões e interrupções de prazos de serão tratados posteriormente.

5. Modalidades de Lançamento dos Tributos Municipais

Tributo	Sigla	Lançamento
Imposto predial territorial urbano	IPTU	De ofício
Contribuição de Melhoria	CM	De ofício
Contribuição Social de Iluminação Pública	COSIP	De ofício
Taxas	Taxa	De ofício
Imposto de transmissão de bens imóveis	ITBI	Declaração
Imposto sobre serviços de qualquer natureza	ISS	Homologação
Imposto territorial rural ⁶	ITR	Homologação

A principal determinante que estabelece a que regra prescricional ou decadencial se sujeita um tributo será sua modalidade de lançamento, então partiremos dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, e entraremos no lançamento por homologação.

6. As Regras de Prescrição e Decadência

6.1 Regra geral da decadência e prescrição do direito do município, aplicável aos tributos com lançamento de ofício ou por declaração:

Nesse tópico 6.1. serão explanados os prazos que correm contra a administração tributária municipal, até quando poderá notificar o Sujeito Passivo de ato preparatório ao lançamento, e posteriormente ajuizar o executivo fiscal.

5 O ITR não é tributo de competência municipal, mas por convênio poderá ser fiscalizado e arrecadado pelo município

A decadência ao direito de notificar o Sujeito Passivo de ato preparatório ao lançamento decorre da previsão expressa do art. 173 do CTN que abaixo citamos com redação diversa da original⁶ para um melhor entendimento:

Art. 173. A Fazenda Pública tem o prazo de 05 anos para constituir o crédito tributário, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento tributário por vício formal (hipótese de interrupção).

Parágrafo único. O prazo previsto nesse artigo se inicia da data em que tenha iniciado a constituição do crédito tributário **pela notificação** ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

São dois os pontos iniciais da contagem do prazo decadencial: (1) o primeiro dia do exercício fiscal seguinte; (2) da data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o crédito tributário por vício formal. Esse prazo é de cinco anos e termina com

6 Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (redação legal, *in verbis*)

a notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, vamos às regras.

- a. Quando o município notifica o contribuinte acerca de ato preparatório ao lançamento (lançamento por declaração ou de ofício).

Quando o Sujeito Ativo notifica o contribuinte acerca do lançamento após o primeiro dia do exercício fiscal seguinte. Onde SP significa sujeito passivo e CT - crédito tributário - utilizando como exemplo o ITBI.

10/02/2010	01/01/2011	01/01/2016	01/01/2021
Fato Gerador Transferência da propriedade	1º dia do exercício fiscal seguinte. Primeiro dia decadencial para notificar o SP de ato preparatório ao lançamento.	Último dia para notificar SP SP notificado CT Constituído.	Último dia prescricional.

Notificado o sujeito passivo, finda-se o prazo decadencial de 05 anos, iniciado no primeiro dia do exercício fiscal seguinte, desse modo entende-se devidamente constituído o crédito tributário. Normalmente o ITBI é pago de forma antecipada (antes do fato gerador), já que exigência dos cartórios apesar de ilegal.

Noutra hipótese, o Sujeito Ativo se antecipa e notifica o contribuinte acerca de um suposto débito, antes mesmo do primeiro dia do exercício fiscal seguinte, de imediato constituindo o crédito tributário.

10/02/2010	03/10/2010	03/10/2015
Fato Gerador. Transferência da propriedade.	Notificação do lançamento ao SP. Antes do primeiro dia do exercício legal seguinte. Crédito Tributário Constituído. Inicia-se a prescrição.	Último dia prescricional.

A situação fática envolvendo o devedor é a mesma, mas a ação do Sujeito Ativo alterou os prazos. No segundo exemplo, o município antecipa-se notificando o contribuinte, então não se fala em decadência, essa se encerrou antes mesmo de iniciar, surgindo, de logo, o crédito tributário e o prazo inicial para a propositura da demanda judicial será em 03/10/2010 e finda em 05 anos no dia 03/10/2015, último dia para ajuizar a execução fiscal, enquanto no primeiro exemplo vemos que o Sujeito Ativo possui um prazo bem mais alargado para a propositura da ação de execução fiscal, mas deixemos as discussões prescricionais para mais a diante.

b. Quando a administração tributária não notifica o contribuinte.

10/02/2010	01/01/2011	01/01/2016
Fato Gerador Transferência da propriedade	Primeiro dia do exercício fiscal seguinte. Primeiro dia do prazo decadencial	Último decadencial. O fisco não notifica o contribuinte do ato preparatório ao lançamento. Opera-se a decadência. CT impedido de existir.

Nesse caso o sujeito ativo perdeu o prazo decadencial, e a consequência será a extinção do crédito tributário, pondo termo final ao direito de obter qualquer vantagem do sujeito passivo, administrativamente ou judicialmente.

6.2 Contagem dos prazos decadenciais para o sujeito ativo de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ITR e ISS)

Art. 150. **O lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **opera-se pelo ato em que** a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda

Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com regra distinta aos demais, o lançamento por homologação se rege pelo artigo 150, §1º e §4º do CTN. Quando o contribuinte paga tributo a menor, o crédito tributário será extinto com a homologação expressa ou tácita, ou constituído pela notificação do sujeito passivo de ato preparatório ao lançamento.

O Crédito tributário somente estará constituído quando a administração lançar o tributo, mas deverá fazê-lo num prazo de cinco anos, (art. 150 §4º), sob pena aceitação tácita do pagamento ou não pagamento. Essa regra visa não postergar *ad eternum* a obrigação de retificar ou ratificar o pagamento ou não de um tributo, pondo termo final na obrigação unilateral da fazenda fiscalizar o contribuinte, extinguindo aquela possibilidade de relação jurídica. Esse prazo de cinco anos é contado de formas diferentes dependendo das circunstâncias que estão envolvidas como demonstraremos a seguir.

- a. Quando o contribuinte informa a menor, paga o valor declarado integralmente.

Essa é a exceção prevista no final no §4º do art. 150 do CTN, quando há lesão ao erário pelo não recolhimento de tributo em decorrência de dolo, fraude ou simulação, se lhe aplicará regra mais gravosa do art. 173, I do CTN, e o prazo para o Sujeito Passivo constituir o crédito tributário será contado do primeiro

dia do exercício legal seguinte ao que poderia ter sido efetuado, e não mais do fato gerador ou do pagamento⁷.

10/02/2010	01/01/2016
Data do pagamento	SA não notifica o SP.
Devia ter declarado R\$ 200,00	Homologação tácita.
Declarou: R\$ 100,00	Decaiu o direito do AS.
Pagou R\$ 100,00	Extinção do CT.

Talvez seja o caso mais comum. Quando o contribuinte deveria informar determinada quantidade de serviço prestado (ISS) em valores e omite parte não emitindo Nota Fiscal de Serviço, ou em sua declaração.

Havendo omissão de valores, o valor remanescente, R\$ 100,00 deve ser lançado de ofício no prazo decadencial de 05 anos contados do exercício seguinte ao fato gerador, e não da data da declaração do débito⁸. Então o município terá até 01/01/2016 para

7 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1285895 / PR. Segunda Turma. Rel. Ministro Humberto Martins. “A Primeira Seção desta Corte, por ocasião do julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia 973.733/SC, reafirmou que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN e conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, este não ocorre. Incidência da Súmula 83/STJ”. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=18603663&sReg=201100369851&sData=20111107&sTipo=5&formato=PDF. Publicado em 07 de dezembro de 2011. Acesso em 24 de março de 2012.

8 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 850321 / PE. Primeira Turma. Relator, Ministro Luiz Fux. “(...)6. Assim é porque decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer

constituir o crédito tributário pela notificação do sujeito passivo do ato preparatório ao lançamento.

- b. Quando o contribuinte informa o valor corretamente, mas paga a menor ou nada paga⁹.

Doutro modo, quando o contribuinte declara o valor correto, mas recolhe a menor ou nada, a jurisprudência entende que não há prazo decadencial aplicável à diferença entre o valor declarado e o valor do pagamento, mas que o crédito tributário poderá ser constituído automaticamente por mero despacho da autoridade competente, correndo, de logo, da data do “não pagamento” o lustro prescricional para constituir a CDA e ajuizar demanda judicial.

lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação a montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um quinquênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado em DCTF”. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200302257566&dt_publicacao=02/05/2005. Acesso em 25 de abril de 2012.

- 9 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 911489. Segunda Turma. Rel. Min. Castro Meira. “Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento integral da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”. Publicado em 10 de abril de 2007. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3003400&sReg=200602771588&sData=20070410&sTipo=5&formato=PDF. Acesso em 25 de abril de 2012. Veja também AgRg no Ag 1337778 / MG

10/02/2010	10/02/2010
Data do pagamento	Crédito Tributário Constituído
Devia ter declarado R\$ 200,00	Início da prescrição
Declarou: R\$ 200,00	
Pagou R\$ 100,00	

- c. Quando o contribuinte informa a menor e paga a menor o valor declarado.

Nesse caso possuímos duas regras decadenciais aplicadas a um mesmo pagamento.

10/02/2010	10/02/2010	10/02/2016
Data do pagamento	R\$ 20,00	Ultimo dia para o fisco notificar o SP sob pena de extinção do crédito tributário pela decadência.
Devia ter declarado R\$ 120,00	Fato Gerador	
Declarou: R\$ 100,00	Primeiro dia decadencial.	
Pagou R\$ 70,00	À diferença entre o declarado e o que deveria ter sido declarado se submete ao regime normal de decadência (art. 150, §4º).	
	R\$ 30,00	
	O crédito tributário quanto à diferença entre o declarado e o que foi pago é considerado automaticamente constituído iniciando imediatamente a prescrição para a cobrança judicial.	
	Crédito constituído em 10/02/2010.	
	Decadência não se opera ¹¹ .	
	Início da prescrição em 10/02/2010	

10 O mais correto seria dizer que a decadência não se opera nesse caso, pois ela sequer é iniciada.

Esse entendimento corresponde a melhor e mais atual jurisprudência do STJ, e é tratado por Sabbag¹¹ que o valor remanescente entre o declarado e o pago está definitivamente constituído, e a diferença entre o valor devido e o declarado se submete ao regime normal. Mas se houver dolo, fraude ou simulação aplicar-se-á o regime do artigo 173, I do CTN.

10/02/2010	01/01/2011	01/01/2017	01/01/2022
Data do pagamento Devia ter declarado R\$ 120,00 Declarou: R\$ 100,00 Pagou R\$ 70,00	R\$ 20,00 Primeiro dia decadencial. À diferença entre o declarado e o que deveria ter sido declarado em caso de dolo fraude ou simulação.	Último dia para o fisco notificar o SP sob pena de extinção do crédito tributário pela decadência.	Se o SP for notificado no último dia 01/01/2017, a prescrição terá fim em 01/01/2022.
	R\$ 30,00 O crédito tributário quanto à diferença entre o declarado e o que foi pago é considerado automaticamente constituído iniciando imediatamente a prescrição para a cobrança judicial. Crédito constituído em 10/02/2010. Decadência não se opera . Início da prescrição em 10/02/2010. Fim da prescrição em 10/02/2015.		

11 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p 793.

12 Idem. Nota 11

O fato de haver comprovação de dolo fraude ou simulação poderá estender por muito mais os prazos do sujeito ativo, uma consequência da atitude do sujeito passivo.

6.3 Prescrição do direito do sujeito ativo cobrar do contribuinte

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

A expressão do artigo 174 do CTN é um tanto óbvia, pois para a cobrança de um crédito, se deve pressupor a existência do mesmo, ou seja, antes da cobrança, o crédito tributário deve estar devidamente constituído, desde que não haja uma ou mais hipóteses impeditivas. Desse modo as regras de prescrição sempre estarão condicionadas à constituição do crédito tributário.

30/11/2015	01/12/2015	02/12/2020
CT constituído	Início da prescrição 1º dia após a constituição do CT	Último dia para ajuizar execução fiscal. Execução fiscal ajuizada em data posterior será extinta com resolução de mérito pela prescrição

6.4 Prescrição da cobrança do contribuinte contra o município – art. 165 do CTN¹³

6.4.1 Tributos sujeitos ao lançamento de ofício e declaração

Quando alguém paga tributo que não devia, seja a maior ou porque não era contribuinte daquele, surge o direito à devolução que deve ser exercida em um determinado lapso temporal conforme previsão do artigo 168 do CTN:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 *(cinco) anos, contados:*

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

13 Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, (...), nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Desse modo, a prescrição para a propositura da demanda judicial que visa a restituição de determinado crédito tributário é de 05 anos contados 1) da extinção do crédito tributário, e 2) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial que tenha modificado decisão condenatória anterior.

Lançamento de ofício: da data prevista para o pagamento do IPTU, normalmente tratada por decreto legislativo é que se conta o prazo de cinco anos para o contribuinte requerer o que pagou em erro.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por declaração, teremos a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, quando o município, por sua administração entrega a guia para o contribuinte pagar, e houver pagamento em excesso ou erro, deve o contribuinte, da data do pagamento, requerer a repetição do indébito em cinco anos.

Talvez aparente incomum o pagamento em erro dos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, mas não o é, pois erro é fato humano. Pode ocorrer porque o imóvel não se sujeitava a ITBI, casos de pessoas jurídicas em incorporação, etc.

- a. Quando há decisão administrativa ou judicial que reforme decisão condenatória anterior.

Houve decisão administrativa ou judicial que condenou o contribuinte ao pagamento de determinada quantia, e posteriormente, o contribuinte conseguiu reformar essa decisão, seja por que meio for, conta-se da data do trânsito em julgado da decisão que anulou o crédito tributário anteriormente formado a pretensão de o contribuinte ajuizar demanda contra o sujeito ativo para requerer a restituição do valor que não deveria ter pago.

Exemplo: contribuinte condenado na esfera administrativa ao pagamento de R\$ 100,00, paga o tributo e recorre ao judiciário, ao final consegue anular a decisão anterior em parte, reduzindo o

valor da dívida para R\$ 50,00. Do trânsito em julgado dessa decisão de forma, contam-se 05 anos para requerer R\$ 50,00 pagos em excesso.

Igualmente se o contribuinte condenado na esfera administrativa e judicial, paga R\$ 100,00, aciona o judiciário com ação rescisória reformando a decisão anterior, reduz a dívida para R\$ 50,00.

- b. Prazo para o contribuinte discutir o débito judicialmente quando há decisão administrativa que denega a restituição:

Nesse caso tratamos da ação que visa anular decisão administrativa condenatória anterior, esse direito prescreve em 02 anos contados da notificação do sujeito passivo do trânsito em julgado da decisão administrativa (art. 169 do CTN).

6.4.2 Tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Entendimento conforme o Superior Tribunal de Justiça e abarcada pelo STF, em que a prescrição para o contribuinte conta-se do dia em que está extinto o crédito tributário. Teorias à parte, a lei é clara em afirmar que a extinção do crédito se dá conforme o art. 150, §4º (homologação tácita) ou 150, §1º (homologação expressa). Intimamente interligada com a decadência, explicaremos a extinção do crédito tributário dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em dois períodos, antes de 09 de julho de 2005 e depois.

a. Antes da Lei Complementar 118 de 2005.

Regra válida apenas para ações ajuizadas até 09 de julho de 2005, conforme o entendimento do STF no RE 566621¹⁴, em que pese não concordarmos com esse entendimento que deveria ser aplicável a fatos geradores até essa data, e não às ações ajuizadas até esse tempo, acabou-se por convalidar lei retroativa.

A extinção do crédito tributário, nesses casos, é contada do dia em que a administração homologa tacitamente o tributo (05 anos do fato gerador) ou expressamente (até 05 anos do fato gerador). Então, extinto o crédito pela homologação tácita ou expressa conta-se daí cinco anos para o contribuinte ajuizar repetição de indébito. Ex. fato gerador em 01/01/1990, fisco homologa tacitamente em 01/01/1995, o contribuinte tem até o dia 01/01/2000 para ajuizar repetição de indébito, essa é famosa regra dos “cinco mais cinco”, que não se aplica às ações mais atuais, conforme o STF. No caso abaixo o tributo foi homologado tacitamente ou expressamente ou lançado de ofício no último dia do prazo que se deu em 01/01/1995.

01/01/1990	01/01/1995	02/01/2000
Data do fato gerador	Término do prazo para homologar ou lançar o tributo	Último dia para o contribuinte ajuizar a repetição do indébito para reaver valor pago em erro.
Início do prazo decadencial para homologar ou lançar		

14 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n° 566621. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Publicado em 10/10/2011. Fonte: http://redir.stf.jus.br/paginador_pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479. Acesso em 25 de abril de 2012,

Nesse caso o tributo foi homologado tacitamente ou expressamente ou lançado de ofício no último dia do prazo que se deu em 01/01/1995.

b. Após a Lei Complementar 118 de 2005

Regra válida apenas para ações ajuizadas do dia 10 de julho de 2005 em diante, (RE 566621), pago o tributo, conta-se daí o prazo de 05 anos para a repetição de indébito, e ponto. Essa regra simplificou o emaranhado legislativo, mas prejudicou o contribuinte, desequilibrando, mais uma vez, a balança em favor da administração. Veja que o prazo do contribuinte foi reduzido.

10/02/2010	10/02/2010	10/02/2015
Pagamento Extingue-se o crédito tributário	Primeiro dia do prazo prescricional.	Último dia para o contribuinte ajuizar ação com repetição de indébito.

6.5 Suspensão e Interrupção dos prazos decadenciais

6.5.1 *Suspensão dos prazos decadenciais*

A suspensão do prazo decadencial, ou seja, os impedimentos dos efeitos do tempo sobre o Crédito Tributário é previsão do artigo 173, I do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado;

Então o prazo é impedido de começar até o primeiro dia do exercício seguinte, salvo quando o lançamento for realizado antes dessa data, quando o prazo decadencial sequer começará a correr, abrindo, de logo, a prescrição.

10/02/2010	<i>Lapso de tempo entre o fato gerador/pagamento e o primeiro dia do exercício fiscal seguinte.</i>	01/01/2011	01/01/2016
Data do fato gerador/pagamento	<i>Suspensão do prazo decadencial.</i>	Início do prazo decadencial (primeiro dia do exercício fiscal seguinte)	Último dia para o fisco notificar o contribuinte de ato preparatório ao lançamento.

6.5.2 Interrupção dos prazos decadenciais (art. 173, II do CTN)

Interromper um prazo significa recomeçar, o que é diferente de suspender. Quando um prazo é interrompido ele é reiniciado, e quando é suspenso, somente impede sua continuidade, portanto hipóteses completamente distintas, conforme o art. 173, II do CTN:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Essa é a hipótese interruptiva do prazo decadencial prevista no CTN, e quer dizer que, se a administração, ou o judiciário, de ofício, ou a requerimento do sujeito passivo, anular um lançamento anterior por vício formal, o prazo será reiniciado, para a Fazenda efetuar novo lançamento, normalmente denominado “lançamento complementar”.

Qual seria o prazo para a fazenda efetuar esse lançamento complementar? São duas formas distintas (a) quando o contribuinte apresenta defesa administrativa ou recurso (b) quando o contribuinte não apresenta defesa administrativa. A hipótese “a” representa a suspensão do crédito tributário, que trataremos aqui apenas da mais comum, e as demais previstas no art. 151, poderão ser deduzidas.

Sujeito passivo notificado de ato preparatório ao lançamento apresenta defesa administrativa.

-----1-----2-----3-----4-----5-----6-----

10/02/2010	01/01/2011	10/05/2015	15/05/2015	01/08/2022	01/08/2027
Fato Gerador / pagamento	Início do prazo decadencial (primeiro dia do exercício fiscal seguinte)	SP notificado Prescrição iniciada. Fim da decadência.	SP <i>oferece</i> defesa administrativa no prazo legal. Prescrição suspensa.	Transito em julgado da Decisão administrativa que anula o lançamento por vício formal Reinício do prazo para o fisco lançar.	Último dia para o fisco notificar o contribuinte de um lançamento complementar.

A prescrição está suspensa, segundo a atual jurisprudência, desde a data da notificação ao sujeito passivo do ato preparatório ao lançamento até a data em que o contribuinte foi notificado da última decisão que pôs fim ao processo administrativo, essa decisão anulou o lançamento anterior.

Podemos extrair duas consequências graves da disposição legal, a primeira é que a jurisprudência não aceita a prescrição intercorrente em processo administrativo por falta de previsão

legal, então a fazenda pública poderá demorar o tempo que lhe convier para a solução do processo administrativo e a prescrição continuará suspensa. A segunda é que não há prazo para que o contribuinte seja notificado da decisão administrativa, assim se a administração “esquecer-se” de notificar o contribuinte da decisão, essa prescrição estará suspensa “ad eternum”¹⁵.

Essa não parece ser a saída mais justa, e deve o magistrado, entender que a inércia para expedir simples notificação não deve agir em favor de quem deu causa à demora, e duas situações poderão ser abarcadas pelo magistrado. A primeira, excluindo o juros e correção monetárias do tempo em que a fazenda manteve-se inerte, aplicando o conceito da mora do credor prevista na Lei Civil, ou fixando o prazo prescricional em desfavor da administração na data da lavratura da decisão, são duas hipóteses doutrinárias aparentemente originais que recomendamos análise, mas sem aplicação jurisprudencial, ainda.

15 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1113959 / RJ. Relator, Ministro Luiz Fux. “O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. Fonte:https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6855314&sReg=200900488813&sData=20100311&sTipo=91&formato=PDF. Publicado no Dje em 11/03/2010.

b. Sujeito passivo notificado de ato preparatório ao lançamento não apresenta defesa administrativa.

Nesse caso a prescrição não será suspensa, tendo o sujeito ativo o prazo de 05 anos contados da data em que o sujeito passivo foi notificado para modificar o lançamento de ofício, sob pena de prescrever o débito.

1	2	3	4	5	6
<i>Caso em que a prescrição não é suspensa</i>	<i>10/02/2010</i> <i>Fato Gerador/pagamento</i>	<i>01/01/2011</i> <i>Início do prazo decadencial</i> <i>(primeiro dia do exercício fiscal seguinte)</i>	<i>01/01/2016</i> <i>SP notificado do lançamento.</i> <i>Prescrição iniciada</i>	<i>15/05/2016</i> <i>SP não ofereceu defesa administrativa</i> <i>Prescrição não é suspensa.</i>	<i>10/05/2021</i> <i>Último dia para o fisco notificar o contribuinte de um lançamento complementar.</i>

6.6 Suspensão e interrupção dos prazos prescricionais

6.6.1 Suspensão dos prazos prescricionais

As cláusulas previstas no artigo 151 do CTN tratam de suspensão do prazo prescricional para ambos os sujeitos, passivo e ativo:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessoriais dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Quando o dispositivo legal afirma “suspende a exigibilidade”, então o crédito tributário já foi constituído e a sua exigibilidade está suspensa, ou seja, já houve lançamento, mas não se pode cobrar, e nessa hipótese não há que se falar na ocorrência da prescrição diante de suspensão do prazo.

Sacha Calmon tem entendimento diverso, e afirma que nesse interregno em que há a concessão de medida liminar, seja em mandado de segurança ou qualquer outro tipo de ação judicial, o fisco não pode lançar¹⁶. Discordamos integralmente.

6.6.1.1 Negociação de dívidas tributárias e a suspensão dos prazos

Quanto às negociações de dívidas tributárias (normalmente denominados REFIS), a jurisprudência entende que quando o sujeito passivo adere a programa de negociação, essa adesão se

16 CALMON, Sacha: "Prescrição e Decadência em Matéria Tributária – Teoria Geral e Análise da Lei Complementar nº 118/2005", in: Aurora Tomazini de Carvalho (org.), Decadência e prescrição em direito tributário. São Paulo: MP, 2010. p. 233 e 234.

equipara a uma declaração do contribuinte de confissão espontânea do débito, e gera dois efeitos, (a) constitui o crédito tributário e reinicia a prescrição art. 174, IV¹⁷, e (b) suspende a exigibilidade do crédito tributário (suspende a prescrição, 151, VI).

O programa de negociação de débitos fiscais possui várias facetas, e apressadamente pode parecer um benefício ao contribuinte, mas ter implicações gravosas que devem ser observadas atentamente, conforme explicaremos, verificar-se-á que auxílio profissional especializado ao aderir a programas de negociação de dívidas tributárias, pois é parte importante do planejamento tributário de qualquer empreendimento.

Se o tributo ainda não foi lançado, a adesão ao REFIS tem o condão de constituir o crédito por meio da declaração espontânea; se já lançado suspende a prescrição (art. 151, VI do CTN).

10/02/2010	30/11/2010	29/12/2010	30/12/2010	30/12/2015
Não pagamento	Contribuinte antes de ser notificado do lançamento adere a REFIS CT Constituído A prescrição inicia e é suspensa de imediato	Contribuinte não paga a 1ª parcela Contribuinte inadimplente	Primeiro dia da prescrição quinquenal	Último dia da prescrição quinquenal para o fisco cobrar em juízo do contribuinte

17 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1162026. Segunda turma. Relator Ministro Castro Meira. “2. A confissão espontânea de dívida com o pedido de adesão ao Refis representa um inequívoco reconhecimento do débito, nos termos do art. 174, IV, do CTN, ainda que o parcelamento não tenha sido efetivado. 3. Recurso especial provido em parte.” Dje. 22/11/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900274911&dt_publicacao=26/08/2010

Quando o sujeito passivo da obrigação interrompe o pagamento cabe ao sujeito ativo agir e retomar a execução, por isso, na prática, essas renegociações acabam por serem realizadas quando já existe execução fiscal que normalmente fica suspensa.

10/02/2010	01/01/2011	01/01/2016	01/06/2020	01/07/2020	01/02/2021
Não pagamento	Início da Decadência.	Último dia para o fisco notificar o SP do lançamento SP notificado do lançamento Início da Prescrição	Adesão do SP a REFIS Suspensão da prescrição Não há interrupção porque o SP foi notificado.	SP não paga a 1ª parcela. Continua a prescrição Prescrição suspensa por 1 mês.	Último dia para o fisco propor execução fiscal

No primeiro exemplo o sujeito ativo não sabia que o contribuinte lhe devia, ou mesmo que soubesse não havia tomado qualquer medida de cobrança ou fiscalizatória, então o sujeito passivo dirigiu-se livremente à Administração, e declarou por um ato inequívoco que lhe devia, aderindo ao programa de REFIS, esse ato teve o condão de encerrar a decadência, constituindo de imediato o Crédito Tributário e em segundo plano iniciando e suspendendo a prescrição.

No segundo caso, o sujeito ativo agiu e notificou o contribuinte, esse por força coercitiva, entendeu melhor parcelar o débito discutido, então o Crédito foi devidamente constituído, iniciando e suspendendo a prescrição imediatamente do dia 01/06/2020 até o dia 01/07/2020, dilatando o prazo prescricional em 01 mês, se o contribuinte não houvesse aderido ao REFIS a regra seria 01/01/2016 (início da prescrição) até 01/01/2021 (último dia).

6.6.2 Interrupção do prazo prescricional

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor; (revogado LCP 118/2005)

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Como já afirmamos, não deve ser confundida com a suspensão, quando o prazo é interrompido ele recomeça, a exemplo do inciso I supramencionado, a administração possuía até o dia 10/10/2012 para intentar em juízo sua demanda, oferecida a ação, a prescrição recomeça com o despacho do juiz que defere a citação, serão contados novamente mais cinco anos.

Com a reforma do inciso I em 2005, a diferença é que agora o contribuinte não poderá “esconder-se” para postergar o prazo e gerar a prescrição, ou mesmo por ingerência judicial na citação do devedor, porque o que reinicia o prazo não é mais a citação do sujeito passivo, mas o despacho que ordena a citação.

O que mais chama a atenção é o inciso IV porque quando o contribuinte reconhece que tem um débito com a fazenda, ele reinicia o prazo prescricional, e conforme a mais atual jurisprudência, a simples adesão a programa de negociação de dívida

tributária (REFIS) a prescrição é ao mesmo tempo interrompida e suspensa. Interrompida porque ela será reiniciada e suspensa porque só se iniciará quando o contribuinte incorrer em mora. Ressalte-se que não há interrupção, nos termos do inciso IV quando o crédito já foi constituído por lançamento, mas somente quando há confissão espontânea.

7. Prescrição intercorrente

Modalidade inicialmente prevista na Lei 6830 de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais - LEF) em seu artigo 40, §4º, e trata da prescrição quando a fazenda pública, após ajuizada demanda executiva, essa é arquivada.

Pacífica, jurisprudência nacional determina que o desinteresse do exequente enseja na prescrição intercorrente tributária, afinal o exequente não pode quedar-se inerte por tempo ilimitado¹⁸. Esse dispositivo de clamor social e jurisprudencial aplica interpretação sistemática para a criação da prescrição intercorrente no processo executivo fiscal, adotado, anteriormente à lei 11.051/2004¹⁹, que acresceu o parágrafo 4º.

18 Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1192775 / SP. Segunda Turma. Relator, Min. Mauro Campbell Marques. Publicado em DJe em 24/08/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201101334296&dt_publicacao=21/03/2012. Acesso em 25 de abril de 2012.

19 Lei Ordinária nº 11.051 de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm#art6. Acesso em 24 de abril de 2012.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, § 2º, DA LEI Nº 6830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. PRECEDENTES.

1. O art. 40, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do Código Tributário Nacional.

2. *Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida.*

3. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.

4. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar.

5. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

6. Precedentes das 1ª Seção, 1ª e 2ª Turmas desta Corte de Justiça.

7. Agravo regimental não provido²⁰
(grifo nosso)

Suspensão do processo executivo fiscal, deve a fazenda impulsioná-lo no prazo de 06 anos, prazo, que, se excedido porá termo prescricional fatal ao direito da Fazenda Pública ao direito que pretenda na demanda, vejamos o quadro explicativo:

10/02/2010	11/02/2010	11/02/2011	11/02/2016
Despacho do juiz que determinou a suspensão da execução fiscal.	Primeiro dia do prazo da suspensão.	Primeiro dia prescricional (um ano após o despacho que suspendeu a execução)	Último dia para que a fazenda pública protocole pedido de desarquivamento do feito e proceda com medida inequívoca de interesse processual

Não basta o pedido de desarquivamento, esse é até mesmo dispensável, necessário é o real impulso processual, efetiva medida de interesse da fazenda que requeira nova citação em novo endereço, indicação de novos bens ou informações úteis ao deslinde que ensejem em novas possibilidades de obtenção da pretensão. Atente-se que o processo foi arquivado por falta de bens ou

20 Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 446994 / RJ. Primeira Turma. Relator, Min. José Delgado. Publicado no Dje em 10/03/2003. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revista-eletronica/ita.asp?registro=200200445268&dt_publicacao=10/03/2003

informação do executado, e não será tão somente o pedido de desarquivamento que porá fim à prescrição intercorrente.

7.1 No processo Administrativo Fiscal

Em que pese nosso entendimento ser diverso, a jurisprudência não admite em processo administrativo fiscal a prescrição intercorrente, garantindo-se à Fazenda Pública prazo eterno para julgar demanda administrativa, estando suspensa a prescrição para propor a demanda executiva judicial, que se iniciará somente com a notificação do sujeito passivo da decisão administrativa transitada em julgado²¹.

Incólume o direito de a Fazenda ajuizar executivo fiscal enquanto pender de resolução definitiva o processo administrativo, foi eternizado o crédito tributário a despeito dos princípios que regem a paz social. Essa omissão legal tem sabor amargo, refletido nos julgados que relutam em sistematizar a interpretação legal, rejeita o diálogo saudável entre as legislações em prejuízo ao contribuinte lesado por um processo fiscal administrativo

21 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1113959. Rel. Ministro Luiz Fux. Publicado em 11/03/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revista-eletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=8548157&sReg=200900488813&sData=20100311&sTipo=5&formato=PDF. Acesso em 06/09/2012. “O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica”.

engavetado, por esquecimento, perda, demora, atolamento da administração pública, ou falta de vontade.

O crédito tributário é de interesse da fazenda pública que deve prezar por seu resgate, difere da demora judicial já que esse integra a relação processual desinteressada, não se justifica a esquivia administrativa de suas obrigações quando lastreia-se para a resolução efetiva, observando os princípios da economia, celeridade e melhor interesse da administração pública, e, principalmente, a eficiência.

8. A suspensão fática do prazo decadencial

Trata-se de parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n° 070/2012²² ao entender que, quando o sujeito passivo da obrigação dificulta sua notificação acerca do lançamento, a decadência estaria suspensa por conta de uma ocorrência fática que seria a impossibilidade de realizar a notificação porque a causa é externa à administração. Esse entendimento tem base ainda em poucos estudos.

Somos completamente contrários a essa teoria, pois que Decadência é matéria de Lei Complementar, ou seja, há de ter previsão legal, não se cria doutrinariamente ou jurisprudencialmente. As teses²³ que tentam encampar até então tal teoria cometem erro grosseiro confundindo prescrição com decadência e encampam para a suspensão da decadência por meio de liminar judicial que impediria o lançamento. Ao nosso ver esse argumento demonstra

22 ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Parecer número 70 de 2012. Fonte: <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/25730728>. Acesso em 31 de agosto de 2015.

23 PECHI, Wagner. Suspensão do prazo decadencial. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3030, 18 out. 2011. Acesso em: 31 ago. 2015. Fonte: <http://jus.com.br/artigos/20201/suspensao-do-prazo-decadencial/2#ixzz3kSJ9OByx>.

desconhecimento do instituto da decadência, pois liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito, ou seja, está se utilizando hipóteses aplicáveis à prescrição para fundamentar em decadência.

Nenhum juízo de qualquer instância pode impedir que o sujeito ativo notifique o sujeito passivo de ato preparatório ao lançamento, não há ilegalidade que corrobore tal impedimento, tal ato é privativo da autoridade administrativa e não pode ser suspenso pelo judiciário, sob pena de interferência inconstitucional entre poderes. Obedecer a essa decisão judicial jamais suspenderá a decadência que terá seu curso normal, ensejando, no fim, numa possível perda do direito de lançar acaso o prazo seja atingido. Deve a procuradoria tentar reverter a decisão o quanto antes, em caso extremo de perda de direito, recomenda-se, inclusive o descumprimento da ordem judicial por ser manifestamente ilegal, portanto ambos os argumentos não servem de embasamento para a dita suspensão fática da decadência, a jurisprudência do STJ²⁴²⁵ corrobora com nosso entendimento de que suspensão de lançamento por decisão judicial não interrompe a decadência.

24 Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n/ 609226. Relator(a) Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 2. A orientação adotada pela Corte local está em sintonia com a jurisprudência deste STJ, já que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) obstam a prática de atos que visem à sua cobrança. Esse entendimento foi sedimentado no julgamento dos EREsp . 572.603/PR, de relatoria do eminente Ministro Castro Meira, DJ 05/09/2005.

Contra esse entendimento em 2008 o STJ decidiu contrariamente ao nosso entendimento afirmando que a falta de inércia desconfigura a decadência.

25 Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n° 849273. Relator Ministro Luiz Fux. 2008. O STJ corrobora nosso entendimento. No caso havia ordem judicial que impediria o lançamento, o Sujeito Ativo desobedeceu à ordem e efetuou o lançamento, que foi anulado pelo judiciário, mas

9. Considerações finais

Por todo o exposto confirmamos que não é simples a interpretação da prescrição e da decadência aplicadas ao direito tributário, e é urgente a simplificação das normas. Mas não basta, deve ser rejeitada a desigualdade entre contribuinte e município que ainda conserva seu prazo prescricional de “cinco mais cinco anos”, enquanto o sujeito ativo conta com apenas cinco anos do pagamento para pleitear a restituição nos casos de tributos sujeitos à homologação. Urge modificar os prazos para que sejam equivalentes sob pena de tratamento desigual, violando frontalmente o artigo 5º, caput da Constituição Federal.

Também se faz necessária a inclusão da prescrição intercorrente no processo administrativo-fiscal ou outro mecanismo como a mora do credor para que não se postergue indefinidamente no tempo a obrigação administrativa de decidir e notificar o contribuinte em processo administrativo tributário.

10. Bibliografia

BRASIL. Lei Ordinária nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 25 de abril de 2012

_____. Lei Ordinária nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em 24 de abril de 2012

referendado posteriormente pelo STJ que entendeu o Fisco ter cumprido a exigência, mesmo contra decisão judicial.

_____. Lei Ordinária nº 11.051 de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm#art6. Acesso em 24 de abril de 2012.

CALMON, Sacha: "Prescrição e Decadência em Matéria Tributária – Teoria Geral e Análise da Lei Complementar nº 118/2005", in: Aurora Tomazini de Carvalho (org.), Decadência e prescrição em direito tributário. São Paulo: MP, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Agravo Regimental nos embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 446994 / RJ. Primeira Turma. Relator, Min. José Delgado. Publicado no Dje em 10/03/2003. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200200445268&dt_publicacao=10/03/2003

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1192775 / SP. Segunda Turma. Relator,

Min. Mauro Campbell Marques. Publicado em DJe em 24/08/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201101334296&dt_publicacao=21/03/2012. Acesso em 25 de abril de 2012.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1285895 / PR. Segunda Turma. Rel. Ministro Humberto Martins. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=18603663&sReg=201100369851&sData=20111107&sTipo=5&formato=PDF. Publicado em 07 de dezembro de 2011. Acesso em 24 de março de 2012.

_____. Recurso Especial nº 850321 / PE.Primeira Turma. Relator, Ministro Luiz Fux. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200302257566&dt_publicacao=02/05/2005. Acesso em 25 de abril de 2012.

_____. Recurso Especial 911489. Segunda Turma. Rel. Min. Castro Meira. Publicado em 10 de abril de 2007. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3003400&sReg=200602771588&sData=20070410&sTipo=5&formato=PDF. Acesso em 25 de abril de 2012. Veja também AgRg no Ag 1337778 / MG

_____. Recurso Especial 1113959 / RJ. Relator, Ministro Luiz Fux 1113959 / RJ. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6855314&sReg=200900488813&sData=20100311&sTipo=91&formato=PDF. Publicado no Dje em 11/03/2010.

_____. REsp 1113959. Rel. Ministro Luiz Fux. Publicado em 11/03/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink

=ATC&sSeq=8548157&sReg=200900488813&sData=20100311
&sTipo=5&formato=PDF.

_____. Recurso Especial nº 1162026. Segunda turma.
Relator Ministro Castro Meira. Dje. 22/112/2010. Fonte: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200900274911&dt_publicacao=26/08/2010

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 566621. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Publicado em 10/10/2011. Fonte: <http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>. Acesso em 25 de abril de 2012.

(Footnotes)

- 1 O ITR não é tributo de competência municipal, mas por convênio poderá ser fiscalizado e arrecadado pelo município.
- 2 O mais correto seria dizer que a decadência não se opera nesse caso, pois ela sequer é iniciada.
- 3 Idem. Nota 11.

Sobre os Organizadores

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA, Mestre pela UEPB; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB; Professor de Direito Tributário da FRR/CESREI, da Pós-graduação em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia – ESA/PB, da Escola Superior da Magistratura – ESMA/CG e dos Cursos Jurídicos Misael Montenegro – PE; Sócio e Diretor Jurídico do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

ARTHUR CESAR DE MOURA PEREIRA, Procurador da Fazenda Nacional, com exercício na Coordenação de Representação Judicial - CRJ em Brasília e perante o STJ; Graduado em Direito pela UFPB e pela University of Leeds – UK (Programa Piani); Especialista em Direito Tributário pela UNISUL; Pós-graduação em Gestão Tributária pela ESAF; Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, com passagens pela UNESC, FESMIP, ESMA, e IESP, na graduação e na especialização; Professor de curso preparatório para carreiras jurídicas da AGU, com passagens pelo LEXUS, pela EBEJI e com atuação com coaching desde 2012; Autor do livro LEI DE EXECUÇÃO FISCAL COMENTADA E ANOTADA pela Editora JUSPODVM.

Sobre os Autores

ALEX MUNIZ BARRETO, Doutorando em Ciências Jurídicas; Pós-graduado em Direito Constitucional, Processo Civil; Graduado em Direito e Filosofia. Palestrante e conferencista. Autor dos livros Direito Constitucional e Direito Administrativo Positivo. Professor da Escola Superior da Magistratura e da Universidade Estadual da Paraíba. Juiz de Direito.

ANA PAULA BASSO, Doutora em Direito Tributário Europeu pela “Universidad de Castilla-La Mancha”, na Espanha, e pela “Università di Bologna”, na Itália. Professora titular de Direito Tributário do CESED/FACISA e UNIPÊ. Coordenadora do Núcleo de Estudos e Pesquisas de Direito Tributário e Financeiro (NEPDTF) do CESED.

ANA ROSA DE BRITO MEDEIROS, Mestre em Direito Econômico pela UFPB; Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB; Professora Universitária.

ANDRÉ NÓBREGA QUINTAS COLARES, Pós-graduado em Direito Tributário pelo UNIPÊ; Vice-presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB - Subseção de Campina Grande, Professor e Advogado.

ÂNGELO BOREGGIO NETO, Mestre em Direito pela PUC/SP. Mestre em Educação pela UFMT. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário. Professor Titular de Direito Tributário da FRB e UNIME. Professor em diversos cursos de pós-graduação em direito tributário pelo país. Coordenador da Pós-graduação de Direito Tributário da ATAME/MT. Professor do Curso Preparatório para Concurso JUSPODIVM. Autor do livro: Manual Prático de Direito Processual Tributário. Autor de diversos artigos jurídicos.

ARTHUR CESAR DE MOURA PEREIRA, Graduado em Direito pela UFPB e pela University of Leeds – UK (Programa Piani). Especialista em Direito Tributário pela UNISUL. Pós-graduação em Gestão Tributária pela ESAF. Aprovado nos concursos para Técnico da Justiça Federal (1998), Analista do IBGE (1999), Agente do Banco do Brasil (2000), Agente da Caixa Econômica Federal, (2000), Procurador da Fazenda Nacional (2002) e Analista Previdenciário do INSS (2003). Procurador da Fazenda Nacional desde dezembro de 2003, com exercício na PSFN de Passo Fundo (RS), na Coordenação de Representação Judicial -CRJ em Brasília, perante o STJ, e na PSFN Campina Grande (PB), com ampla atuação nas áreas de execução fiscal, cautelar fiscal, grandes devedores, e defesa da União. Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, com passagens pela UNESC, FESMIP, ESMA, e IESP, na graduação e na especialização. Professor de curso preparatório para carreiras jurídicas da AGU, com passagens pelo LEXUS, pela EBEJI e com atuação com coaching desde 2012.

DIRCEU GALDINO BARBOSA DUARTE, Mestre em Direito Público pela Universidade Estácio de Sá - UNESA/Rio de Janeiro. Doutorando em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museu Social Argentino - UMSA/AR. Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB. Pós-graduado em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho - ESMAT 13ª Região. Ex Diretor-Geral da Escola Superior de Advocacia (ESA), OAB - Subseção Campina Grande - Paraíba. Professor Substituto da Universidade Federal de Campina Grande (Departamento de Direito Público)- CCJS/Sousa. Professor em Direito da Faculdade União de Ensino Superior de Campina Grande - UNESC. Advogado Trabalhista militante - Dirceu Duarte Advocacia.

EZILDA MELO, Mestre em Direito Público pelo Programação de Pós-Graduação em Direito da UFBA. Especialista em Direito Público pelo JusPodivm. Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (2002) e Graduada em História pela Universidade Federal da Paraíba (2002). Tem experiência no Magistério Superior desde o ano de 2003 e em Coordenações de Curso de Direito. Professora de Graduação e Pós-Graduações. Palestrante. Autora de diversos artigos jurídicos. Pesquisadora vinculada ao Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito - CONPEDI.

RACHEL NOGUEIRA DE SOUZA, Procuradora da Fazenda Nacional, lotada na PFN/AP e chefe da SECDAU. Atuou na CRJ/PGFN, no consultivo e junto ao Superior Tribunal de Justiça, e na DIAEJ. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba e especialista em Direito Processual pela UNAMA e em Direito Tributário pelo IBET. Membro do Instituto Paraíba de Estudos Tributário -IPBET.

RAPHAEL ALEXANDER ROSA ROMERO, Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, Especialista em Direito Público pela Universidade Anhanguera-UNIDERP. Especialista em Língua e Literatura espanholas pela Universidade Estadual da Paraíba. Coordenador de Benefícios Previdenciários do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos Municipais de Campina Grande-PB e exerce a função de Presidente da Comissão Permanente de Licitação no mesmo órgão. Advogado previdenciário. Autor da Sinopse de Direito Previdenciário da Ed. Edijur. É Coautor do livro Reflexões sobre o Direito Contemporâneo - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Rabinovick - Berkman Ed. Nossa Livraria. Lecionou, na qualidade de Professor Substituto, no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba - IFPB (2008/2010) e na Universidade Estadual da Paraíba - UEPB (2009/2010). Foi professor na Faculdade Reinaldo Ramos - FAAR/CESREI (2010). Atualmente leciona na Faculdade Maurício de Nassau.- Campus Campina Grande, além de ministrar aulas em cursos preparatórios para OAB e Concursos Públicos. É palestrante e autor de artigos científicos.

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA, Mestre pela UEPB; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB; Professor de Direito Tributário da FRR/CESREI, da Pós-graduação em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia – ESA/PB, da Escola Superior da Magistratura – ESMA/CG e dos Cursos Jurídicos Misael Montenegro – PE; Sócio e Diretor Jurídico do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.